

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

Н.І. ГОРДІЄНКО,
О.В.ХАРЛАМОВА,
М.Ю.КАРПЕНКО

АУДИТ, МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ

Частина 1



Харків - ХНАМГ - 2007

УДК 657.6.(075.8)
ББК 65.053.я 73

Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(лист №14/18.2-606 від 06.03.06 р.)

Рецензенти:

д-р екон.наук, професор кафедри логістики Харківського національного економічного університету О.М.Тридід;

д-р екон.наук, професор кафедри бізнесу і контролінгу Харківського національного технічного університету (ХПТ) Пічугіна Т.С.

Гордієнко Н.І., Харламова О.В. Карпенко М.Ю. Аудит, методика і організація:

Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 1.
– Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с. (452 с.) Укр.мова.

Вивчення аудиту й організації та методики аудиту як самостійних дисциплін у вищих навчальних закладах призвело до необхідності створення цього навчального посібника.

Навчальний посібник складається з двох розділів: аудит і організація та методика аудиту. Перший розділ присвячено розкриттю сутності, предмету, меті та принципам аудиту. Висвітлюється поняття аудиторського ризику та способів оцінювання внутрішнього контролю, розкриваються поняття та джерела аудиторських доказів, тестів системи контролю. Велика увага приділяється документуванню аудиту, написанню аудиторських звітів і висновків. Другий розділ присвячено висвітленню питань, пов'язаних з організацією аудиторської діяльності в Україні та організацією і методикою аудиту фінансової звітності; необоротних активів, запасів і витрат діяльності, грошових коштів і дебіторської заборгованості; доходів і фінансових результатів; капіталу і зобов'язань; методики аудиту в комп'ютерному середовищі; облікової політики та корпоративних прав.

Матеріал викладений з урахуванням нової нормативної бази – Міжнародних стандартів аудиту (МСА), які, відповідно до рішення Аудиторської палати України, прийняті як національні стандарти аудиту.

Навчальний посібник розраховано на студентів вищих навчальних закладів III, IV рівнів акредитації, слухачів системи закладів післядипломної освіти, магістрів, аспірантів, а також бухгалтерів – практиків і аудиторів.

Відповідає за структурою та змістом вимогам галузевого стандарту Міністерства освіти і науки України для студентів що навчаються за спеціальністю „Облік і аудит”.

УДК 657.6.(075.8)
ББК 65.053.я 73

ISBN 966-695-072-3

© Гордієнко Н.І., Харламова О.В.
Карпенко М.Ю., ХНАМГ, 2007

Зміст

Вступ	4
<i>Розділ 1. Аудит</i>	<i>6</i>
1.1. Історичні кроки розвитку аудиту	6
1.2. Аудиторська діяльність в Україні	16
1.3. Міжнародні стандарти і концептуальні основи аудиту	29
1.4. Сутність, предмет, методи і методичні прийоми аудиту	41
1.5. Мета, принципи та якість аудиту	55
1.6. Види аудиту і супутні послуги	65
1.7. Документування в аудиті	84
1.8. Планування аудиторської перевірки	109
1.9. Аудиторські докази	125
1.10. Аналітичні процедури в аудиті	132
1.11. Аудиторські вибірки	139
1.12. Внутрішній аудит	154
 Список літератури	 161

Вступ

Розвиток України на сучасному етапі характеризується становленням ринкової економіки, її інтеграції в систему міжнародних економічних відносин, виникненням акціонерних компаній, товариств, різних фондів. До розвитку економіки залучаються зовнішні й внутрішні інвестиції, кредити, проводяться емісії цінних паперів тощо. Учасники цих процесів потребують достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан, перспективи розвитку й фінансову стабільність суб'єктів господарювання, нарахування дивідендів.

Перехід України до ринкових відносин виявив необхідність створення нових економічних інститутів, що регулюють взаємини різних суб'єктів підприємницької діяльності, серед яких гідне місце повинен займати інститут аудиторства.

Аудит як перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам, набуває все більшої вагомості й суспільної необхідності.

Головна мета аудиту — забезпечити контроль за вірогідністю інформації, відбиваної в бухгалтерській і податковій звітності. Дані про використання майна, коштів, проведення комерційних операцій і інвестицій у юридичних суб'єктів можуть бути об'єктивно підтверджені незалежним аудитом.

Подання достовірної і неупередженої інформації зацікавленим особам забезпечується через аудиторський висновок, виданий суб'єктом аудиторської діяльності.

Вивчення аудита й організації та методики аудита як самостійних дисциплін у вищих навчальних закладах призвело до необхідності створення навчального посібника.

Мета цього навчального посібника – допомогти студентам, фахівцям в опануванні організації і методики аудиторської діяльності.

При підготовці навчального посібника були використані теоретичні надбання як зарубіжних, так і вітчизняних учених.

Навчальний посібник складається з двох розділів:

- Аудит – автор Харламова О.В.
- Організація і методика аудита – автор Гордієнко Н.І. (тема 2.6 – автор Карпенко М.Ю.)

Перший розділ включає теоретичні, методичні й практичні аспекти в області аудиту як об'єкта організації і управління. Розглянуті положення з планування і підготовки аудиторської перевірки, заключної стадії аудиторської перевірки та відповідальності аудитора.

У другому розділі приділено значну увагу теоретичним аспектам аудиту, формам і методам діяльності аудиторських фірм й методиці аудиторської перевірки різних операцій і робіт у сфері фінансово-господарської діяльності підприємства. Розглянуто методику проведення аудиторської перевірки розрахунків із засновниками, аудит рахунків бухгалтерського обліку та розділів фінансової звітності.

Основні положення навчального посібника апробовані в Харківській національній академії міського господарства при підготовці студентів з напрямку «Економіка і підприємництво» спеціальності 6.050106 «Облік і аудит», в аудиторських фірмах і організаціях, які займаються організацією бухгалтерського обліку, проведенням аудиторських перевірок.

1. АУДИТ

1.1. Історичні кроки розвитку аудиту

Основні питання

- ☑ *Теорії виникнення аудиту*
- ☑ *Виникнення аудиту в світі*
- ☑ *Становлення і розвиток аудиту в Україні*

Глосарій термінів за темою

Куратори – фінансові чиновники, що виконували функції контролю із забезпечення державних доходів у володіннях Стародавньої Греції і Риму.

Прокуратори – фінансові чиновники, що виконували функції контролю із забезпечення державних доходів у провінціях Стародавньої Греції і Риму.

Квестори – посадові особи, що займалися фінансовими, судовими справами і вели превентивну діяльність у сфері державних фінансів Стародавньої Греції і Риму.

Теорії виникнення аудиту

У теорії аудиту існують три точки зору на його виникнення. По-перше, це теорія потреби потенційного чи існуючого інвестора. Ця теорія полягає у тому, що кожен інвестор компанії, навіть за наявності необхідного рівня знань у сфері фінансового аналізу, не впевнений у достовірності показників фінансової звітності, не обізнаний із системою бухгалтерського обліку, результатом якої є дані показники. Підтверджуючи фінансову звітність, яка підлягає оприлюдненню, аудитор виступає певним гарантом її достовірності.

По-друге, це теорія агентів (або управляючих), яка ґрунтується на припущенні існування потенційного конфлікту інтересів управляючих і власників. Аудитор в цієї ситуації виступає в ролі третейського судді, який повинен підтвердити порядність і чесність управляючих, можливість довіряти їм.

По-третє, це теорія мотивації. Розглянуті теорії потреби потенційного чи існуючого інвестора і агентів (або управляючих) мають матеріальне підґрунтя. На противагу їм, теорія мотивації ґрунтується на психологічних аспектах. В її основі лежить припущення того, що працівники більш ретельно будуть ставитися до ведення обліку і складання фінансової звітності, якщо вони знають про обов'язковість аудиторської перевірки. Наслідками цього, згідно з теорією мотивації, є зниження вірогідності помилок і шахрайства, що сприяє підвищенню довіри користувачів фінансової звітності до неї.

Розглянуті теорії мають різне підґрунтя, але переслідують мету підвищення довіри до фінансової звітності, зменшення ризику виникнення помилок і шахрайства.

Виникнення аудиту в світі

Першими державами, в яких виник аудит, вважаються Єгипет, Вавилон, Рим і Греція. У цих державах становлення аудиту припадає на третє тисячоліття до нашої ери. В той період основною метою діяльності аудиторів, які за своїм статусом були казначейськими чиновниками, був контроль рахівництва у володіннях (провінціях).

Специфічні риси розвитку економічних відносин у вищезгаданих країнах привели до розмежування господарського (приватного) і державного контролю. Так, господарський контроль був найбільше поширений у Греції і Римі. В інших країнах панував державний контроль.

Важливим досягненням розвитку аудиту в стародавньому світі вважається розмежування обліку й аудиту як контрольного процесу за веденням обліку. Таке розмежування почало проявлятися приблизно у першому столітті до нашої ери. У цей же період виникають посади, що є прообразами сучасних аудиторів – куратори, прокуратори, квестори.

Епоха Середньовіччя характеризується сповільненням розвитку аудиту. Після розпаду Римської імперії аудит продовжував розвиватися у Венеції, Флоренції, Генуї. Передумовами розвитку аудиту було розширення зовнішньої торгівлі цих країн. Головною метою аудиторів виступало контролювання правильності ведення обліку, тобто найбільш поширеним був господарський контроль. В Європі аудит на той період ще не здобув широкого застосування, тільки у Франції і Англії почала формуватися система аудиту, основною метою якого був контроль сплати податків, формування і витрачання державних коштів, тобто державний контроль.

Відродження стало епохою масштабного розвитку аудиту. Особливо стрімко розвивався аудит в Італії. Розмежування приватного і державного контролю поглибилося: якщо раніше в різних країнах панував той чи інший вид контролю, то в цей період в Італії вони почали рівноправно функціонувати.

Безсумнівно, велику роль у розвитку аудиту відігравала Великобританія. Перші згадки про аудит у Великобританії датуються IX ст. нашої ери. Але тільки в XIII ст. аудит набуває державного визнання, що підтверджується виданням у 1285 р. першого в світі законодавчого акту, який регламентував аудиторську діяльність. З цього часу починається становлення незалежного аудиту в сучасному його розумінні, який базується на принципах обережності, чесності й компетентності. Аудиторська діяльність полягала в перевірці фінансових записів.

Події, що відбувалися починаючи з початку XVI ст. в світі, наклали свій відбиток на розвиток аудиту. Ця дата визначена довільно, але вона най-

більш точно відображає стан «перелому» в загальній економічній ситуації. Однією з причин цього було відкриття Америки, і, як наслідок, збільшення обсягу товарів, капіталу, робочої сили в загальносвітовому масштабі. Інша причина - 1494 р. вважається датою заснування вчення про подвійний запис (Лука Пачоллі).

Мета і прийоми аудиту в період 1500-1860 років не зазнали змін і полягали у виявленні помилок і перевірці чесності осіб, відповідальних за податкові платежі. У цей час істотно підвищилося значення аудиту, оскільки відбулося розділення між власниками підприємства: керівниками і інвесторами. Акціонерам не тільки була потрібна гарантія збереження капіталу, але й отримання дивідендів. Тільки аудитор міг дати висновок про правильність і об'єктивність перевіреної фінансової звітності і про вірогідність продовження діяльності підприємства найближчим часом. Прийшло розуміння необхідності й важливості існування системи внутрішнього контролю. Причиною, за якою датою закінчення даного періоду було вибрано 1860 р., з'явилося те, що Кримська війна викликала певні зміни в економіці всіх країн, що призвело до зміни мети і прийомів аудиту.

Значним поштовхом у розвитку фінансово-господарського контролю в світі, а отже, і професії аудитора, було зародження капіталістичного способу виробництва. Період 1860 - 1905 рр. відрізняється бурхливим економічним зростанням. Величезні за своїми масштабами операції привели до створення корпорацій. Цей період відзначений появою консолідованого балансу (1904 р.). Все це підвищувало роль і значення інституту аудиторства. Була визнана необхідність внутрішнього контролю. Але йому відводилася роль органу, який брав участь не в перевірці й виявленні помилки, а в створенні єдиної стандартної системи обліку. Основний акцент був направлений на систему контролю грошових потоків. Оскільки і облікова система, і організаційна структура зазнали значних змін у бік посилення, то і аудитори могли вже застосовувати прийоми вибірки. Тестування стало використовуватися тільки в останні десятиріччя XIX ст. В умовах швидкозростаючого виробництва аудитор більше не міг перевіряти кожен операційний величезної корпорації.

Аж до 1905 р. обмежуючим чинником обсягу тестування були зміни і нововведення в системі обліку і внутрішнього контролю. Мета аудиту в цей час полягає у виявленні різного роду помилок навмисного характеру. Історично основним центром розвитку аудиту стали Великобританія і США.

Починаючи з середини XIX ст., коли капіталістичний тип виробництва почав домінувати у країнах Європи і Північної Америки, реальні власники підприємств (акціонери, пайовики, засновники) майже повністю перестали брати участь в управлінні, яке було передано найманим працівникам — професійним менеджерам. Відразу почалися конфлікти інтересів: власники прагнули не тільки зберегти, а й примножити власність, а менеджери намагалися самі перейти до категорії власників, часто використовуючи надані їм можливості на шкоду своїм роботодавцям.

Звичайно, в цьому конфлікті власники мали законне право вимагати від менеджерів продуктивної праці й сумлінного виконання обов'язків, але реально контролювати їх не могли. Тому виникла ідея запрошувати висококваліфікованих і незалежних працівників (насамперед бухгалтерів), які могли б надавати об'єктивну інформацію про реальне збереження активів підприємства, величину прибутку тощо.

Отже аудитори стали інструментом реалізації контролю власника за діяльністю найманого персоналу, результати якої знаходили формальне вираження у показниках публічної фінансової звітності.

Різні примітивні форми контролю існували і за первіснообщинного, рабовласницького та феодального ладу. Історія ж виникнення аудиту пов'язана лише з розвитком капіталізму та ринкових відносин.

Відокремлення власників від безпосереднього управління власністю стало важливою передумовою розвитку аудиту і створення інститутів професійних бухгалтерів і аудиторів.

Більшість вчених світу визнають, що офіційною датою виникнення незалежного аудиту в сучасному його значенні є 23 жовтня 1854 р. Саме тоді Спільці бухгалтерів Единбурга був наданий статус королівської, її членам присвоєно звання "привілейованих бухгалтерів". Спілька бухгалтерів Единбурга налічувала 180 членів, Інститут бухгалтерів та експертів Глазго — 144, Спілька бухгалтерів Абердіно — 224.

Шотландська бухгалтерська практика стала широко популярною у світі, і вже до початку XX ст. було створено 12 організацій професійних бухгалтерів: 1854 р. — Спілька бухгалтерів Единбурга, 1855 р. — Інститут бухгалтерів та експертів Глазго, 1867 р. — Спілька бухгалтерів Абердіно, 1870 р. — Інститут привілейованих бухгалтерів Англії і Уельсу, 1880 р. — Інститут привілейованих бухгалтерів Канади, 1886 р. — Інститут привілейованих бухгалтерів Австралії, 1887 р. — Спілька бухгалтерів Австралії, 1887 р. — Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів, 1888 р. — Інститут привілейованих бухгалтерів Ірландії, 1891 р. — Привілейована асоціація дипломованих бухгалтерів Англії, 1894 р. — Спілька бухгалтерів Нової Зеландії, 1895 р. — Інститут реєстрованих бухгалтерів Голландії. Сьогодні такі організації діють практично в усіх країнах з ринковою економікою.

У першому десятиріччі XX ст. американський аудит став розвиватися незалежно, оскільки підприємцями США була визнана неможливість застосування мети і підходів англійського аудиту до особливостей їх бізнесу. Перші роботи з американського аудиту характеризують зміну мети таким чином: виявлення і запобігання ненавмисних помилок. Пізніше метою аудиту стали:

- встановлення фінансового стану і прибутковості підприємства;
- запобігання навмисних і ненавмисних помилок - другорядна мета.

Відповідно до зміни мети відбулися значні зміни в прийомах аудиту. Спостерігається перехід від детальної перевірки до тестування. Стало ясно, що для того, щоб отримати фактичні суми, які перевіряються в процесі ауди-

ту, немає необхідності проводити детальну перевірку кожної проводки за період, що вивчається. Одержує подальше визнання важливість внутрішнього контролю. В опублікованих в 1909 р. «Програмах аудиту» відзначено, що як перший ступінь аудиту повинне виступати «встановлення системи внутрішньої перевірки».

У період 1933 - 1940 рр. на аудит впливає Нью-йоркська фондова біржа і урядові організації. Була відсутня єдина думка щодо мети аудиту. На початку цього періоду більшість аудиторів сходилася на думці, що завдання аудиту полягає у виявленні помилки. Пізніше ці погляди були істотно змінені, було встановлено, що аудитору не слід концентрувати свою увагу тільки на виявленні помилки. Аж до 1940 р. не існувало будь-яких документів, що визначають відповідальність аудиторів за невиявлення помилок. Було відзначено тільки, що це досить важливе питання, але більшість аудиторів сходилася на думці, що його не можна відносити до головного завдання аудиторської перевірки.

З 1940 р. і до теперішнього часу цілі аудиту зазнали незначних змін. Акцент робився на підтвердження достовірності фінансової звітності. Офіційно це положення було проголошено в документах «Американського Інституту присяжних бухгалтерів»: «перша мета перевірки звітності незалежним аудитором полягає у вираженні думки про надану фінансову звітність».

Частина розроблених прийомів аудиту мала строгу орієнтацію на знайдені помилки. У 1961 р. в «Положенні про аудиторські процедури №30» було встановлено, що аудитор визначає помилку і у випадку, якщо вона матеріальна, може зробити негативний вплив на його думку про достовірність представленої фінансової звітності і проведення перевірки відповідно до загальноприйнятих аудиторських стандартів, він повинен оцінити ступінь її вірогідності.

Інша точка зору на мету аудиту полягає в тому, що завдання незалежного розгляду полягає у вираженні думки про інформацію, що включається у фінансові звіти. Що стосується відповідальності аудитора, то вона полягає лише в проведенні тестів відповідно до загальноприйнятих аудиторських стандартів, розроблених так, щоб знайти саму можливість визначення роду невідповідностей, тобто аудитор не відповідає за не знайдені помилки, але з нього не повинна зніматися відповідальність за перевірку «вузького місця» у процесі аудиту.

До кінця 40-х років XX ст. аудит в основному полягав у перевірці документації, підтвердженні запису грошової операції і правильного угруповання цих операцій у фінансових звітах. Це був підтверджуючий аудит.

Після 1949 р. незалежні аудитори почали більше уваги приділяти питанням внутрішнього контролю, вважаючи, що при ефективній системі внутрішнього контролю вірогідність помилок незначна, і фінансові дані достатньо повні й точні. Аудиторські фірми почали займатися більше консультаційною діяльністю, ніж безпосередньо перевірками. Це - системно-орієнтований аудит.

На початку 70-х років XX ст. почалася розробка міжнародних аудиторських стандартів. В історії аудиту можна прослідити певні тенденції: основною метою аудиту завжди визнавалося встановлення достовірності наданої звітності; увага приділялася зростанню надійності внутрішнього контролю і зниженню деталізації мети.

Існування певних тенденцій глобалізації бізнесу, концентрації інтелектуальних ресурсів у процесі розподілу праці, стрімке зростання інформаційної складової систем управління стало значним поштовхом у подальшому розвитку аудиту на вищому рівні.

Останні десятиріччя XX ст. характеризуються розвитком міжнародної торгівлі, збільшенням інвестиційних потоків і глобалізацією економічних процесів. Глобалізація розвивається під впливом сукупності об'єктивних політичних, економічних і соціальних факторів, серед яких можна виділити:

- геополітичні й геоекономічні трансформації, пов'язані з розпадом соціалістичної системи господарювання, появою групи "пострадянських" незалежних держав. Внаслідок цього значно посилилася політична і ринкова уніфікація сучасного світу;

- науково-технологічні досягнення, зокрема в галузі новітніх інформаційно-комунікаційних систем;

- поглиблення вагомих проблем як економічного, так і екологічного характеру.

Сучасні підприємства підтримують ділові зв'язки з багатьма партнерами, орієнтуються на численних конкурентів, враховують і передбачають різноманітні вимоги споживачів, громадських організацій, держави тощо. Потреба досягнення конкурентних переваг і прагнення посісти позицію лідера в галузі змушує великі компанії використовувати послуги не тільки власних спеціалістів, а й зовнішніх експертів — аудиторів.

Необхідність залучення незалежних аудиторів для здійснення перевірок та експертиз системи управління виникла передусім у тих компаніях, які мали філії, дочірні підприємства, а також диверсифіковану структуру (різні види діяльності). Налагодження ефективного контролю в таких компаніях виявилось досить складною справою. Тому динамічний розвиток аудиторської діяльності значною мірою відбувається завдяки глобалізації, розширенню та диверсифікації транснаціональних і національних компаній у процесі еволюції ринкових економічних відносин.

Якщо на перших етапах розвитку ринкової економіки в країнах Західної Європи, Північної Америки та інших регіонів планети активно відбувалися процеси концентрації капіталу, засобів праці, трудових ресурсів (переважно виробничого кадрового потенціалу), то в XX ст. паралельно з названими процесами спостерігалася значна концентрація інтелектуальних ресурсів. У галузі бізнес-консалтингу й аудиту ця тенденція знайшла відображення у створенні транснаціональних бухгалтерських (аудиторських) фірм — «Артур Андерсен», «КПМГ», «Прайс Уотерхаус Куперс», «Ернст&Янг», «Делойт&Туш» та ін.; потужних наукових центрів при університетах тощо. Ви-

користання значного інтелектуального потенціалу провідних аудиторських фірм світу дало змогу багатьом компаніям вирішувати складні проблеми, пов'язані з фінансами, обліком, податками та інвестиціями, які важко було би розв'язати власними силами.

Отже до переліку чинників, що сприяють розвитку аудиторської діяльності, можна додати концентрацію і зростання інтелектуального потенціалу. Саме це створює об'єктивні передумови глобального управління економічними процесами.

У зв'язку з розвитком комп'ютерної техніки і сучасних інформаційних технологій за останні десятиріччя посилилася тенденція зростання обсягів фінансово-економічної інформації, доступної для використання різними категоріями користувачів — акціонерами, інвесторами, кредитними і страховими організаціями тощо. Водночас зросла потреба у забезпеченні належної достовірності та якості фінансово-економічної інформації, яка потрапляє на ринок і може розглядатися як специфічний товар. Своєрідним "сертифікатом якості" для такої інформації є висновок незалежних аудиторів, який набагато збільшує її достовірність і відповідно вартість. Отже аудит бере безпосередню участь у процесі виробництва й створення нової вартості.

Згадані тенденції є взаємозв'язаними й у комплексі з іншими чинниками формують сучасне бачення аудиту.

Становлення і розвиток аудиту в Україні

Однією з причин повільного розвитку аудиту в Україні є те, що вона впродовж багатьох століть не була самостійною країною, а перебувала у складі інших держав. Рівень розвитку аудиту значною мірою залежав від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин цих країн.

Західні землі до закінчення Першої світової війни входили до складу Австро-Угорської імперії, а потім — Польщі. За часів панування Австро-Угорської імперії на Західних землях України у великих містах розвивались мануфактури, виникали нові промислові підприємства. Все це створювало певні умови для розвитку аудиту, оскільки власникам підприємств був потрібний незалежний контроль за використанням і збереженням їх капіталу.

За часів, коли Західні землі України входили до складу Польщі, розвиток аудиту сповільнився. Польща порівняно з Австро-Угорською імперією у розвитку промисловості була відсталішою. Контроль за збереженням панських маєтків здійснювали наглядачі. Проте їх діяльність мало чим нагадує роботу аудиторів.

Центральні, східні й південні регіони України входили до складу Російської імперії. Розвиток аудиту в цих регіонах був адекватний його розвитку в Росії. Перша згадка про аудиторів у Росії відноситься до початку XVIII ст., де аудиторами називали військових слідчих.

Звання аудитора в Росії було введено Петром I, який у військовому статуті 1716 р. і в "Табелі про ранги" до військових чинів відніс і аудитора. У

1797 р. аудитори були переведені в цивільні чини, в 1833 р. з метою навчання аудиторів у Петербурзі було засновано школу, названу пізніше Аудиторським училищем.

За характером посада аудитора поєднувала в собі посади діловода, судового секретаря і прокурора. Після проведення в Росії військово-судової реформи в 1867 р. посаду аудитора було скасовано. Спроби створити наприкінці XIX — початку XX ст. у Росії Інститут присяжних бухгалтерів (рахівників) закінчилися лише підготовкою документів, які регламентували його діяльність.

Професійну організацію бухгалтерів (аудиторів) у Російській імперії так і не вдалося створити. Незалежні перевірки щорічних звітів акціонерних товариств проводилися ревізійними комісіями. До складу цих комісій часто входили акціонери, не завжди обізнані з обліком і контролем.

Після жовтневого перевороту 1917 р. та часів існування СРСР була сформована командно-адміністративна система. За цих умов контрольні функції повністю виконували контрольно-ревізійні органи. Водночас з цим існував партійний контроль.

Перші зародки аудиту можна віднести до 1987-1989 рр., коли почали діяти спільні підприємства з іноземним капіталом. В Україні було створено дочірнє відділення "Інаудиту".

Розвиток аудиту в Україні започатковано після розпаду Радянського Союзу і створення незалежної держави.

На сучасному етапі розвитку національної економіки мають місце значні зміни в методах і механізмах господарювання, зумовлені розширенням і зміцненням недержавних форм власності, приватизаційними процесами, розвитком міжрегіональних і міжнародних зв'язків, побудованих на ринкових засадах.

В Україні виникла нова категорія людей, реально здатних впливати на економічну, соціальну і політичну атмосферу в державі, — категорія власників, характерною рисою яких є зацікавленість у стабільності, передбачувані та відкритості всіх процесів, що відбуваються у суспільстві, оскільки безпека будь-якого бізнесу визначається насамперед загальним становищем у державі й суспільстві.

Формування приватної власності як альтернативи державному сектору економіки зумовило виникнення низки нових професій в економічній сфері, де важливе місце належить аудиторам.

Але для багатьох людей досі нерозв'язаним залишається питання: наскільки вітчизняний аудит відповідає об'єктивно існуючим потребам у ньому? Не секрет, що в перші два-три роки після примусового запровадження аудиту в Україні (1993-1996 рр.) це викликало негативні емоції у багатьох підприємців і тільки з часом ставлення до аудиторів змінилося.

Іноді окремі науковці й практики висловлювали думки, що аудит в Україні запроваджено передчасно, він є лише способом заробітку "легких" грошей певною категорією людей; що користі він нікому не приносить і по-

трібен тільки державі (або, конкретніше, її фіскальним органам) для утримання під наглядом недержавного сектора економіки, який формується швидкими темпами. Подібна позиція не тільки не враховує багатьох факторів, що вплинули на зародження українського аудиту, а й ігнорує об'єктивні передумови, що склалися в нашій державі у зв'язку з переходом до ринкових економічних відносин.

Коли проаналізувати історію виникнення і розвитку аудиту за кордоном, то можна зауважити, що аудит є своєрідним "супутником" ринкової економіки. Професія аудитора в сучасному розумінні цього слова, як було зазначено раніше, виникла у Великій Британії в середині XIX ст., під час становлення нової економічної системи, яку ми називаємо ринковою економікою. Після цього аудиторі почали успішно працювати в інших розвинутих країнах, де швидко впроваджувалися і розвивалися ринкові методи господарювання, — США, Франції, Німеччині та ін.

Історія виникнення і розвитку аудиту в Україні вимірюється лише декількома роками, що принесли багато здобутків, успіхів і розчарувань. Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 року, через два роки після проголошення незалежності України, у зв'язку з прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність". З тих пір кожен рік додавав щось нового до теорії та практики аудиту і збільшував престижність аудиторської професії в суспільстві. Підприємці, банкіри, інвестори, державні службовці добре знають, що таке аудит, і широко користуються його послугами. З екзотичного і досить туманного терміну аудит перетворився на звичний елемент ринкового механізму, який працює насамперед на користь громадян — бізнесменів і службовців, акціонерів і власників.

Сучасні потреби розвитку економіки, розширення міждержавного співробітництва в бізнесі привели до необхідності застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні, це стало новим етапом розвитку вітчизняного аудиту.

Отже розвиток аудиту в Україні має чотири етапи:

- перший – 1987-1992 рр. – створення перших аудиторських структур;
- другий – 1993-1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні;
- третій – 1999-2003 рр. – діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі та посилення монопольного становища представників провідних іноземних аудиторських послуг в Україні;
- четвертий – 2003 р. і дотепер – перехід до Міжнародних стандартів аудиту, адаптація аудиторської діяльності до них.

Запитання для самоконтролю

1. Які існують теорії виникнення аудиту?
2. У чому полягає сутність теорії потреби потенційного інвестора?
3. У чому полягає сутність теорії управляючих?
4. У чому полягає сутність теорії мотивації?

5. Який аспект відрізняє теорії виникнення аудиту?
6. Як Ви бачите передумови виникнення аудиту?
7. В яких країнах виник аудит?
8. Чим відрізняються господарський і державний контроль? В яких країнах кожен з них панував у Стародавньому світі?
9. В який період відбулося розмежування функцій обліку і аудиту? Чому?
10. Які риси притаманні аудиту в країнах Середземномор'я в період Середньовіччя?
11. Які риси притаманні аудиту в країнах Європи в період Середньовіччя?
12. Як розвивався аудит в епоху Відродження?
13. Чим характеризується аудит в Італії в епоху Відродження?
14. Коли і в якій країні було видано перший законодавчий акт, що регламентував аудиторську діяльність?
15. Які принципи було покладено в основу незалежного аудиту?
16. Назвіть особливості розвитку аудиту в період 1500-1860 рр.
17. Назвіть офіційну дату виникнення незалежного аудиту в сучасному його значенні, з якою подією це пов'язано?
18. Які особливості властиві розвитку аудиту в першій половині XX ст.?
19. Які особливості притаманні розвитку аудиту в другій половині XX ст.? Які здобутки це принесло?
20. Розкрийте процес розвитку аудиту в Україні до XX ст.
21. Які проблеми існування аудиту створювала командно-адміністративна система СРСР?
22. З чим пов'язаний розвиток аудиту наприкінці XX ст. в Україні?
23. Які характерні риси властиві кожному з чотирьох етапів розвитку аудиту в Україні?

1.2. Аудиторська діяльність в Україні

Основні питання

- ☑ *Аудиторська палата України та її діяльність*
- ☑ *Регіональні відділення Аудиторської палати України*
- ☑ *Спілка аудиторів України*

Глосарій термінів за темою

Аудиторська палата України (АПУ) – це незалежний самостійний орган, який здійснює організаційне й методологічне забезпечення і керівництво аудиторською діяльністю в Україні.

Аудиторські дії – акти поведінки суб'єктів аудиторської діяльності, направлені на всебічне дослідження фактів господарського життя, які передбачені умовами договору, програми аудиту.

Засоби аудиторської діяльності – предмети і дії з ними, що забезпечують досягнення необхідного результату аудиторської діяльності.

Операції – це сукупність взаємозв'язаних дій аудитора, спрямованих на досягнення мети аудиту.

Результат аудиторських дій – підсумок перевірки відповідних операцій і дій, досягнутий за допомогою певних засобів і способів суб'єктами аудиторської діяльності і відображений в робочих документах аудитора і наданих ним клієнту висновків.

Способи аудиторської діяльності – конкретні шляхи досягнення наміченого результату за допомогою застосування засобів і прийомів аудиту.

Суб'єкти аудиторської діяльності – аудитори, аудиторські фірми, Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, регіональні відділення, які залежно від виду професійної діяльності, питань, які вони мають право вирішувати, мають згідно із законодавством певні права й обов'язки, професійні аудиторські знання, вміння їх реалізувати.

Учасники – окремі особи або їх групи, які беруть участь або сприяють аудиторській діяльності у процесі вивчення фактів господарського життя підприємства.

Аудиторська палата України та її діяльність

Коли звернутись до світової практики, то її досвід вказує на наявність двох принципово різних концепцій регулювання аудиторської діяльності, які обумовлені завданнями аудиту конкретної країни. При першій аудит зорієнтований на інтереси державних органів – основних користувачів фінансової звітності. Друга концепція передбачає саморегулювання аудиту: він орієнтований на потреби акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших суб'єктів гос-

подарювання. Аудиторська діяльність при цьому регулюється професійними й громадськими аудиторськими організаціями. В Україні такими є Аудиторська палата України (АПУ) і Спілка аудиторів України.

Аудит відноситься до інтелектуальної діяльності, яка передбачає дослідження фінансово-господарської діяльності з метою її поліпшення та підвищення прибутковості відповідно до замовлень, наданих за угодами між аудиторськими організаціями і суб'єктами підприємницької діяльності.

Організаційне управління аудитом в Україні здійснює Аудиторська палата, яка є незалежним самостійним органом, мета якого сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи. Аудиторська палата покликана створити систему незалежного фінансово-господарського контролю у формі аудиту, який би давав об'єктивну оцінку фінансового стану підприємств і підприємців, сприяв раціональному господарюванню та своєчасно запобігав банкрутству, забезпечував достовірний контроль за доходами і видатками власників і одночасно оберігав інтереси держави. Свою діяльність Аудиторська палата здійснює на основі Закону України "Про аудиторську діяльність" та Статуту. АПУ функціонує на засадах самоврядування, розташована в місті Київ. Аудиторська палата України є юридичною особою, яка має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, а також рахунки в банку.

Діяльність Аудиторської палати ґрунтується на принципах демократії і самоуправління, колегіальності і гласності за умови одночасного збереження комерційної таємниці, виборності органів управління, власної ініціативи та персональної відповідальності аудиторів.

До повноважень Аудиторської палати України належать:

- сертифікація суб'єктів, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- затвердження програм підготовки аудиторів;
- ведення Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, і оприлюднення його даних;
- створення на території України регіональних відділень, визначення їх повноважень і контроль за їх діяльністю;
- встановлення розміру плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на отримання сертифікату;
- розгляд скарг на діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань їх компетенції;
- застосування до аудиторів стягнень за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату на строк до одного року або їх повне анулювання ;
- сприяння виданню нормативних, методичних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності;
- підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні і винесення їх на розгляд відповідних інстанцій;
- участь в роботі міжнародних організацій з питань аудиту;

- визначення порядку оформлення офіційних документів за наслідками надання аудиторських послуг.

Для виконання своїх повноважень АПУ може створювати тимчасові комісії та робочі групи з питань, віднесених до її компетенції.

Аудиторська палата України формується шляхом делегування до її складу п'яти представників від професійної громадської організації аудиторів України, по одному представнику від Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Головного контрольно-ревізійного управління України, Державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України, Міністерства юстиції України, державних органів, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю і окремих фахівців від навчальних наукових та інших організацій. Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегуються за їх згодою професійною громадською організацією аудиторів України в кількості п'яти представників і по одному представнику за пропозицією Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Головного контрольно-ревізійного управління України, Державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України, Міністерства юстиції України, державних органів, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

Порядок делегування визначається відповідно з'їздом, правлінням, колегією або іншим вищим керівним органом з дотриманням вимог Закону «Про аудиторську діяльність».

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять п'ять осіб. Члени Аудиторської палати набувають своїх повноважень з дня делегування до АПУ.

Повноваження кожного члена не можуть передаватися іншим особам, а їх термін не повинен перевищувати п'яти років.

Кожен член АПУ має право:

- брати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданнях;
- вносити пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях;
- одержувати від Секретаріату інформацію про діяльність АПУ;
- користуватися матеріально-технічною базою АПУ для виконання своїх функціональних обов'язків.

Разом з тим кожний член АПУ має додержуватися Закону України "Про аудиторську діяльність", інших законів України, положень Статуту АПУ та її рішень, а також бути присутнім на засіданнях АПУ, а пропуск більше трьох засідань підряд без поважних причин розглядається як підстава для клопотання про дострокове припинення його повноважень.

Члени АПУ виконують свої обов'язки на громадських засадах, а витрати на службові відрядження покриваються за рахунок коштів АПУ.

Персональний склад Аудиторської палати України та кожного регіонального відділення згідно з Положенням про ротацію членів Аудиторської па-

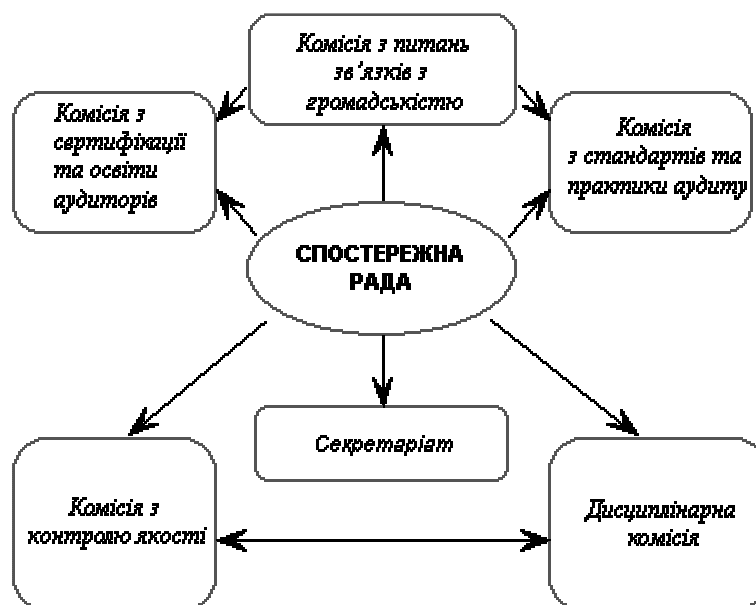
палати України підлягає щорічній ротації в кількості не менше трьох членів палати та двох членів кожного регіонального відділення.

При проведенні ротації в першу чергу враховують:

- добровільне вибуття члена Аудиторської палати України і кожного регіонального відділення на підставі особистих заяв;
- звільнення членів Аудиторської палати України або її регіонального відділення з організації, яка його делегувала;
- відкликання члена Аудиторської палати України і кожного регіонального відділення та ініціативою органу, який його делегував;
- відсутність підряд більше ніж на трьох засіданнях палати або відділень без поважних причин;
- невиконання обов'язків, передбачених статутом члена Аудиторської палати України.

Всі рішення АПУ приймаються на засіданнях простою більшістю голосів при наявності двох третин її членів, але рішення з питань затвердження Статуту, внесення змін та доповнень до нього приймаються двома третинами голосів, від загальної кількості членів АПУ. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуючий, який веде засідання. Функції головуючого виконують по черзі всі члени АПУ в алфавітному порядку їх прізвищ. Порядок проведення засідань визначається Регламентом. Існує можливість на підставі письмової пропозиції не менше п'яти чоловік прийняття рішення шляхом письмового опитування усіх членів АПУ.

Структуру АПУ наведено нижче:



Ведення поточних справ в АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Останній призначається за рішенням АПУ, а його права та обов'язки визначаються Положенням про Секретаріат. Завідуючий несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і ство-

рення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членів. Контроль за діяльністю Секретаріату здійснює Спостережна Рада, яка формується з членів АПУ. На Спостережну Раду також покладається виконання представницьких і організаційних функцій. Спостережна Рада виконує наступні функції:

- контроль за виконанням рішень АПУ та з'їздів аудиторів України, що скликаються АПУ;
- представництво АПУ в державних, міжнародних та інших органах;
- організація зв'язків з громадськістю;
- підготовка та організація роботи з'їздів аудиторів України, що скликаються АПУ, здійснення розробки та пропонування на затвердження АПУ строків і порядку денного з'їздів аудиторів України, підготовка звіту АПУ до з'їзду;
- контроль ведення і оприлюднення Реєстру аудиторів та аудиторських фірм;
- підготовка і внесення на затвердження АПУ планів роботи та звітування про їх виконання;
- пропонування на затвердження АПУ кошторису витрат, штатного розкладу і заробітної плати експертів та інших працівників, які виконують роботу в АПУ за договорами;
- контроль використання фінансів Секретаріатом АПУ;
- контроль за діяльністю Секретаріату з виконання відповідних рішень АПУ;
- контроль за діяльністю регіональних відділень, за їх ротацією, доцільністю формування, функціонування та фінансовим станом;
- має право призупиняти діяльність регіональних відділень до прийняття рішення АПУ на найближчому засіданні;
- пропонування на розгляд АПУ пропозицій щодо призупинення повноважень окремих членів АПУ та порушення клопотання про їх заміну;
- внесення пропозицій щодо підготовки та перепідготовки аудиторів;
- внесення на розгляд АПУ структури та особистого складу секретаріату;
- прийняття рішення про залучення до роботи в АПУ експертів та інших працюючих за договорами;
- розробка і затвердження порядку денного засідань АПУ.

Рада звітує перед АПУ про свою діяльність не рідше ніж один раз на рік. Члени Ради несуть особисту відповідальність за виконання своїх функцій в Раді та в комісії і звітують у складі Ради та позачергово окремо за вимогою не менше п'яти членів АПУ. Засідання Ради проводяться не рідше одного разу на місяць. Рішення, прийняті Радою, вважаються дійсними, якщо на засіданні були присутні не менше трьох членів Ради. У разі рівності голосів приймається та пропозиція, за яку проголосував Голова або його заступник у разі відсутності Голови. Ведення протоколів засідань Ради здійснює Секретаріат АПУ і доводить їх інформацію до всіх членів АПУ. Позачергові засідання

Ради скликаються за ініціативою Голови або письмової заяви не менше як трьох її членів.

На Голову Спостережної Ради покладено такі функції:

- виконання без довіреності представницьких функцій від імені АПУ у всіх органах влади, громадських, міжнародних та інших організаціях;
- підписання всіх документів, які прийняті АПУ;
- ведення засідань Ради.

Голова Ради, його заступник і члени Ради можуть бути достроково перевибрані за власним бажанням, при достроковому вибутті з членів АПУ або складання повноважень голови постійної комісії, а також за письмовою заявою не менше як десяти членів АПУ.

Кошти АПУ формуються шляхом надходжень від сертифікації, добровільних внесків або відрахувань Спілки аудиторів України та інших громадських організацій. Майно АПУ формується за рахунок власних коштів і становить її власність. Вона не може безпосередньо одержувати майно та кошти від аудиторів і аудиторських фірм, окрім плати за сертифікацію. Ефективне використання коштів і майна забезпечує Секретаріат, а напрямки та обсяги використання визначаються кошторисами й планами, які складаються завідувачем Секретаріату і затверджуються рішенням АПУ.

Регіональні відділення Аудиторської палати України

Аудиторська палата України може створювати свої регіональні відділення в Республіці Крим, областях та містах Києві й Севастополі. Рішення про створення регіонального відділення приймається при наявності клопотання професійної громадської організації аудиторів регіону, регіональних органів Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України, а також при наявності в регіоні територіального відділення Спілки аудиторів України, яка налічує не менше 20 членів. Регіональне відділення може бути створене на базі однієї або декількох адміністративно-територіальних одиниць.

Регіональне відділення є структурним підрозділом АПУ, підзвітне останній і здійснює свою діяльність відповідно до рішень і наданих їм повноважень. Таке відділення створюється без надання йому статусу юридичної особи.

Як і Аудиторська палата регіональне відділення створює Спостережну Раду, на яку покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату, виконання представницьких та організаційних функцій. Кожне регіональне відділення має у відділеннях банків поточний рахунок, печатку й штампи, веде бухгалтерський облік, складає і подає звітність.

Головним завданням усіх регіональних відділень є сприяння розвитку аудиту в регіонах, виконання та впровадження рішень АПУ на місцях. На регіональне відділення покладено такі повноваження:

- проведення першого етапу сертифікації суб'єктів, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

- ведення регіонального Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які самостійно надають аудиторські послуги, а також філій, відділень та представництв аудиторських фірм з інших регіонів, зареєстрованих на території регіону;

- подання даних реєстру до АПУ і оприлюднення його в пресі;

- підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні і винесення їх на розгляд АПУ.

Члени регіонального відділення набувають своїх повноважень з дня їх затвердження Аудиторською палатою України. Повноваження члена регіонального відділення не можуть передаватися іншим особам, а термін їх дії не повинен перевищувати п'яти років.

Усі члени регіонального відділення Аудиторської палати України мають право:

- брати участь в засіданнях регіонального відділення та обговоренні винесених на розгляд питань;

- вносити пропозиції і проекти рішень для розгляду на засіданнях;

- одержувати від Секретаріату (секретаря) інформацію про діяльність відділення;

- користуватися матеріально-технічною базою відділення для виконання своїх функціональних обов'язків;

- звертатися безпосередньо до АПУ (через Секретаріат) при незгоді з рішеннями регіонального відділення, якщо проти цього рішення проголосувало не менше чотирьох членів, але звернення до АПУ не звільняє членів регіонального відділення від виконання прийнятих ним рішень.

У процесі роботи члени регіонального відділення зобов'язані додержуватися Закону України “Про аудиторську діяльність”, Статуту АПУ, Положення Про регіональні відділення, рішень АПУ та регіонального відділення. Члени регіонального відділення мають бути присутніми на його засіданнях, пропуск більше трьох засідань підряд без поважних причин розглядається як підстава для клопотання про дострокове припинення повноважень. Виконання ними своїх обов'язків здійснюється на громадських засадах, а витрати на службові відрядження покриваються на підставі рішень регіонального відділення.

Загальна кількість членів регіонального відділення становить десять осіб. Формування його складу відбувається шляхом делегування п'ятих представників від регіонального відділення (відділень) професійної громадської організації аудиторів України і по одному представникові від регіональних органів Міністерства фінансів, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України. Порядок делегування визначається вищим керівним органом (для професійної громадської організації аудиторів) та вищими посадовими особами Міністерства фінансів Республіки Крим і облас-

них (міських) управлінь Міністерства фінансів України, Державної податкової інспекції Республіки Крим і державних податкових інспекцій областей (міст Київ і Севастополь), Кримського республіканського управління Національного банку України і обласних (міських) управлінь НБУ, Управління статистики Криму і обласних (міських) управлінь Міністерства статистики України, Міністерства юстиції Республіки Крим і обласних (міських) управлінь Міністерства юстиції України.

Всі рішення регіонального відділення приймаються на засіданнях простою більшістю голосів при наявності двох третин його членів. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуючий. Головуючий веде засідання, а його функції виконують по черзі усі члени в алфавітному порядку прізвищ. В окремих випадках, на підставі письмової пропозиції не менше трьох членів відділення, рішення можуть прийматися шляхом письмового опитування усіх членів.

Ведення поточних справ регіонального відділення здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Останній призначається рішенням відповідного регіонального відділення. Проте діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт по забезпеченню діяльності відділення можуть виконувати особи на договірних умовах.

Кошти і майно регіонального відділення формуються шляхом надходжень від АПУ, добровільних внесків або відрахувань від Спілки аудиторів України, її регіональних відділень та інших громадських організацій. Регіональне відділення не може безпосередньо одержувати майно та кошти від аудиторів та аудиторських фірм, окрім плати за сертифікацію. Напрями і обсяги використання майна і коштів визначаються рішенням відповідного регіонального відділення. Правонаступником майнових прав регіонального відділення є Аудиторська палата України.

Спілка аудиторів України

Спілку аудиторів України (САУ) – професійну громадську організацію – було створено 22 квітня 1993 року. На сьогодні Спілка налічує близько 1500 членів, має відділення в усіх обласних центрах України. Особливу увагу Спілка приділяє питанням забезпечення незалежності діяльності аудиторів, дотримання ними норм і стандартів аудиту та вимог Кодексу етики аудитора.

Всеукраїнська професійна громадська організація „Спілка аудиторів України" (далі Спілка) об'єднує сертифікованих аудиторів України на основі спільності. Спілка створена і діє відповідно до Конституції України, Законів України "Про аудиторську діяльність" та "Про об'єднання громадян" і має свій Статут. У своїй діяльності Спілка не переслідує комерційних цілей і не ставить перед собою завдання отримання прибутку з метою перерозподілу. Вона створена і діє на принципах самоврядування, виборності й підзвітності керівних органів членам Спілки.

Спілка є юридичною особою, має самостійний баланс, печатку, штамп і символіку, зразки якої затверджуються Радою Спілки і реєструються у встановленому законодавством України порядку, а також рахунки в установах банку (в тому числі валютний).

Метою діяльності Спілки є сприяння об'єднанню інтересів аудиторів для служіння суспільству, вдосконаленню професії аудитора, захист прав членів Спілки, сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні та підняттю довіри громадськості до професії аудитора.

Для досягнення поставленої мети Спілка в установленому порядку вирішує такі завдання:

- здійснює координацію діяльності членів Спілки з метою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, на зближення їх до міжнародних стандартів і підвищення рівня професіоналізму;

- представляє інтереси членів Спілки в органах державної влади, місцевого самоврядування, судах, перед підприємствами, установами та організаціями;

- сприяє розвитку аудиту та аудиторських послуг шляхом налагодження зв'язків з громадськістю, спрямованих на підвищення престижу професії аудитора;

- вносить пропозиції до законодавчих органів і органів влади й управління при розробці законодавчих та правових актів з питань аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні;

- здійснює правовий і соціальний захист своїх членів;

- інформує громадськість про роботу Спілки.

Для виконання поставлених завдань Спілка в порядку, встановленому чинним законодавством:

- розробляє науково обґрунтовану методику і рекомендації з питань аудиторської діяльності;

- сприяє зміцненню зв'язку між економічними науками, освітою та практикою, бере участь у навчальній та просвітницькій діяльності, сприяє підготовці кадрів, обміну досвідом, в тому числі за кордоном;

- створює установи та організації із статусом юридичної особи та засновує підприємства, діяльність яких відповідає цілям та завданням Спілки;

- розвиває міжнародне співробітництво, бере участь у роботі міжнародних громадських (неурядових) організацій;

- бере участь в об'єднанні інтелектуальних та матеріальних ресурсів, у формуванні системи інформаційного забезпечення аудиторської діяльності;

- створює спільні ради з аудиторськими організаціями інших країн, представляє в них законні інтереси своїх членів, може вступати в міжнародні громадські (неурядові) організації аудиторів;

- організовує видання газет, журналів, учбової, методичної та довідкової літератури, книг з питань аудиторської діяльності;

- забезпечує в межах своєї компетенції реалізацію державної політики щодо державної таємниці;

– у межах своїх повноважень вживає заходи для впровадження високоякісних професійних стандартів і дотримання Кодексу етики професійних бухгалтерів членами Спілки;

– проводить семінари, конференції та інші заходи, спрямовані на удосконалення професійних знань аудиторів;

– створює третейський суд при ВПГО „Спілка аудиторів України”.

Для виконання визначених мети і завдань Спілка володіє коштами та майном, необхідними для здійснення статутної діяльності. Джерелами створення майна Спілки можуть виступати:

– вступні й членські внески членів Спілки;

– добровільні й благодійні внески, цільові грошові та матеріальні надходження і позики від співвітчизників, іноземних громадян та благодійних організацій;

– відрахування від чистого прибутку юридичних осіб, заснованих Спілкою;

– доходи, одержані в результаті володіння акціями, облігаціями та іншими цінними паперами;

– доходи, одержані в результаті виплати банками та іншими фінансово-кредитними установами процентів за використання тимчасово вільних коштів Спілки;

– інші надходження за рахунок законних джерел.

Майно й кошти Спілки не можуть бути перерозподілені між її членами і використовуються відповідно до бюджету та кошторисів витрат на виконання завдань, передбачених Статутом Спілки, організаційно-господарські потреби та утримання штатного апарату.

У порядку, встановленому Законом України "Про аудиторську діяльність" та її Статутом, Спілка:

– делегує своїх представників до Аудиторської палати України терміном на 5 років;

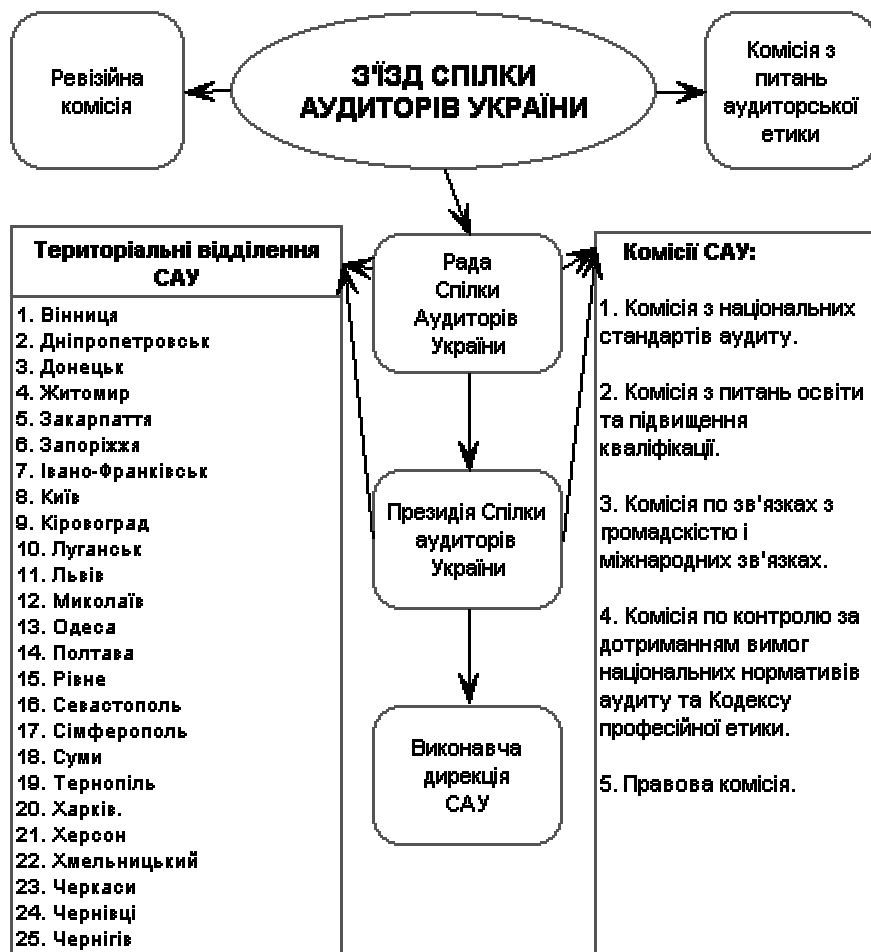
– відкликає своїх представників по закінченні терміну повноважень або достроково;

– порушує клопотання про припинення повноважень членів Аудиторської палати, які делеговані державними органами згідно з чинним законодавством України;

– вносить на розгляд Аудиторської палати проекти норм і стандартів аудиту.

Спілка аудиторів України має фіксоване членство в особі окремих аудиторів. Членами Спілки можуть бути особи, які мають сертифікати аудитора, визнають Статут Спілки, згідно з ним виконують взяті на себе зобов'язання. Вступ до Спілки здійснюється шляхом подання письмової заяви до територіального відділення Спілки і сплати вступного внеску. Членові Спілки видається членський квиток встановленого зразка. Особа втрачає право членства у Спілці після втрати статусу аудитора.

Структура САУ є такою:



Члени Співки мають право:

- добровільно вибувати із Співки за письмовою заявою;
- обирати та бути обраними до керівних органів Співки;
- брати участь в обговоренні всіх питань діяльності Співки;
- вносити пропозиції щодо організації виконання Співкою своїх завдань;
- отримувати інформацію про діяльність Співки;
- звертатися до Співки за захистом своїх законних інтересів;
- користуватися інтелектуальним надбанням, матеріально-технічною, інформаційною базою Співки;
- ініціювати створення місцевих осередків.

Члени Співки зобов'язані:

- дотримуватися вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- дотримуватися вимог Статуту Співки, брати участь в реалізації завдань Співки, своєчасно та якісно виконувати ухвалені рішення;
- інформувати Співку про свою діяльність;
- своєчасно сплачувати членські внески.

Члени Співки мають право за наявності відповідних повноважень або доручень виступати як представники Співки.

Основою діяльності Спілки є добровільність членства, рівноправність її членів, самоврядування, законність і гласність. Спілка створюється за професійними та територіальними принципами.

Основу Спілки становлять територіальні відділення (місцеві осередки), які здійснюють роботу на підставі своїх положень, що не суперечать Статуту Спілки. Територіальні відділення створюються за умови участі в них не менше п'яти сертифікованих аудиторів, які є членами Спілки. Ініціатори створення територіального відділення на загальних зборах ухвалюють положення про територіальне відділення і разом з протоколом загальних зборів подають його на затвердження до Ради Спілки. Територіальні відділення обирають свої керівні органи на загальних зборах. Чисельність керівного органу, строк і перелік його повноважень визначаються положенням про відділення.

Керує територіальним відділенням голова. Контроль за діяльністю територіального відділення здійснює ревізійна комісія, яка обирається його загальними зборами. Звіт ревізійної комісії територіального відділення після його затвердження загальними зборами подається до ревізійної комісії Спілки.

Джерелом фінансування територіального відділення є 50% членських внесків та 100% інших надходжень, залучених самим відділенням для виконання статутних завдань.

Вищим органом Спілки є з'їзд делегатів. Черговий з'їзд скликається один раз на рік не пізніше 1 квітня. Позачерговий з'їзд може бути скликаний за ініціативою Ради Спілки або вимогою не менше третини територіальних відділень. З'їзд вважається правомочним у разі присутності двох третин обраних делегатів. Рішення з'їзду вважається ухваленим, якщо за нього проголосувало більше половини присутніх делегатів.

Рада Спілки є постійно діючим органом Спілки, працює в період між з'їздами і обирається на 3 роки. Кількісний склад Ради визначається з'їздом. Засідання Ради Спілки проводяться не рідше одного разу на два місяці і вважаються правомочними, якщо на них присутні не менше двох третин членів Ради Спілки. Рішення Ради Спілки приймаються простою більшістю голосів. На засіданні Ради Спілки з правом дорадчого голосу мають право бути присутні голови територіальних відділень (місцевих осередків) Спілки, члени ревізійної комісії Спілки та комісії з питань аудиторської етики. Члени Ради Спілки повинні регулярно брати участь у засіданнях. Якщо член Ради Спілки відсутній більш як на трьох засіданнях підряд, то Рада Спілки готує рішення на з'їзд про позбавлення його повноважень.

Вищою посадовою особою Спілки є президент, який обирається з'їздом на три роки. Президент одночасно очолює Раду Спілки.

Здійснення виконавчих функцій покладається на виконавчу дирекцію Спілки, яка діє в межах Статуту та на підставі положення про виконавчу дирекцію Спілки.

Ревізійна комісія Спілки обирається з'їздом терміном на 3 роки і діє на підставі Статуту й Положення про ревізійну комісію. До складу ревізійної

комісії Спілки не можуть входити члени керівних органів та працівники виконавчої дирекції Спілки. Члени ревізійної комісії мають право перевіряти будь-які фінансово-господарські документи Спілки та підприємств, створених Спілкою. Контроль за діяльністю Спілки здійснюється у формі ревізій і перевірок. Про результати ревізій та перевірок складаються акти, які подаються Раді Спілки для інформації, а з'їзду Спілки - для прийняття рішень. Голова ревізійної комісії обирається на першому засіданні членів ревізійної комісії Спілки, головує на всіх засіданнях комісії та бере участь у роботі ради Спілки з правом дорадчого голосу. Ревізійна комісія Спілки звітує про свою діяльність перед з'їздом Спілки.

Радою Спілки створюються комісії для безпосереднього визначення головних напрямів діяльності Спілки та розв'язання статутних завдань. Рішення про створення комісій та визначення їх цілей, функцій, регламенту роботи і персонального складу приймається на засіданнях Ради Спілки. Комісії діють на постійній або тимчасовій основі на підставі положення.

Комісія з питань аудиторської етики обирається з'їздом Спілки терміном на 3 роки в кількості п'яти осіб, діє на підставі Статуту та положення про комісію з питань аудиторської етики і підзвітна Раді Спілки та з'їздові.

Запитання для самоконтролю

1. Що таке аудиторські дії?
2. Що розуміють під засобами аудиторської діяльності?
3. Дайте визначення об'єктів аудиторської діяльності.
4. Хто виступає суб'єктами аудиторської діяльності?
5. Що є результатом аудиторських дій?
6. Дайте загальну характеристику Аудиторської палати України.
7. Які повноваження має АПУ?
8. Що таке ротації в АПУ?
9. Розкрийте призначення і повноваження Спостережної ради АПУ.
10. Як формуються та використовуються кошти АПУ?
11. У чому полягає діяльність регіональних відділень АПУ?
12. Який статус має Спілка аудиторів України, коли вона була створена?
13. Що є метою діяльності Спілки?
14. Які завдання вирішує САУ?
15. Які повноваження має САУ?
16. З чого складається майно САУ, які існують джерела коштів для здійснення її статутної діяльності?
17. Які права і зобов'язання мають члени САУ?
18. Охарактеризуйте структуру САУ.
19. Ким здійснюється керівництво САУ?
20. Які комісії створюються у складі САУ?

1.3. Міжнародні стандарти і концептуальні основи аудиту

Основні питання

- ☑ *Постулати аудиту*
- ☑ *Загальноприйняті стандарти аудиту*
- ☑ *Міжнародні стандарти аудиту*
- ☑ *Концептуальна основа аудиту та супутніх послуг*

Глосарій термінів за темою

Аудиторська перевірка – перевірка фінансових звітів з метою надання впевненості аудитору, що вони складені (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Національна практика аудиту – сукупність рекомендацій з аудиту, які не мають статусу стандартів, визначені регулювальним органом на національному рівні і, як правило, застосовуються аудиторами при проведенні аудиторської перевірки або наданні супутніх послуг.

Національні стандарти аудиту – сукупність стандартів з аудиту, визначених законом чи нормативними актами або регулювальним органом на національному рівні, застосування яких є обов'язковим і яких слід дотримуватися при проведенні аудиторської перевірки або наданні супутніх послуг.

Огляд фінансових звітів – проведення процедур, які не дають усіх свідчень, що їх вимагала б аудиторська перевірка. Огляд фінансових звітів має надати аудитору можливість констатувати, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності.

Підготовка інформації – збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації.

Погоджені процедури – аудиторські процедури, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якими відповідними третіми сторонами.

Постулат аудиту – положення, припущення, твердження, яке приймається без доказів і використовується для побудови системи стандартів і норм (правил, інструкцій), що регулюють сферу аудиторської діяльності.

Стандарти аудиту – загальні вимоги щодо проведення аудиту, яких повинні дотримуватись аудитори під час виконання ними своїх професійних обов'язків.

Супутні послуги – огляди, погоджені процедури та підготовка інформації.

Упевненість – переконаність аудитора в достовірності твердження, зробленого однією стороною для іншої.

Постулати аудиту

Під постулатом аудиту розуміється певне положення, припущення, твердження, яке приймається без доказів, доки не буде доведено зворотне і використовується для побудови системи стандартів і норм (правил, інструкцій), що регулюють сферу аудиторської діяльності.

Найвідоміші постулати, покладені в основу розвитку теорії аудиту, сформулювали Р.К. Мауц і Х.А. Шараф в 1961 р. у книзі "Філософія аудиту". Це:

1. Фінансова звітність і фінансові документи мають бути перевірені. На перший погляд це тривіальне твердження, але насправді воно має глибокий зміст: аудитор не може дати висновок, якщо йому не були представлені всі необхідні документи, а також коли були виявлені серйозні викривлення звітності. Мета цього постулату: здійснити вплив на аудитора, змушуючи його виявити максимальну вимогливість, а клієнтів – краще розуміти умови аудиторської роботи.

2. Конфлікт аудитора і адміністрації не є неминучим (або не треба допускати конфлікт інтересів між аудитором і адміністрацією). Цей постулат повинен створювати довіру і взаємну підтримку між тими, хто перевіряє і кого перевіряють. Однак в ряді випадків цей постулат є недоцільним: адміністрація фірми-клієнта свідомо порушує вимоги діючих нормативних документів, намагається обдурити аудиторів, пайовиків і кредиторів, викривити фінансові результати. Недоцільність зростає, коли адміністрація і аудитор починають по-різному трактувати вимоги нормативних документів.

3. Фінансова звітність та інша інформація, що підлягає перевірці, не містить обумовлених таємною змовою або інших незвичних перекручень (або фінансова звітність і документи, що її підтверджують, вільні від неточностей і таємниць). Сутність цього постулату зводиться до повного перенесення відповідальності з аудитора на його клієнта за умови, що вся документація, представлена для перевірки, складена правильно, а якщо в ній все-таки є певні "неточності і таємниці", то клієнт пішов на свідомий обман аудитора і третіх осіб (акціонерів, кредиторів і податкової інспекції), що з правової точки зору є несправедливим стосовно осіб, зацікавлених в об'єктивній аудиторській оцінці.

4. Задовільна система внутрішнього контролю унеможливує виникнення невідповідностей (порушень правил роботи) (або ефективність звітних даних прямо пропорційна ефективності внутрішнього контролю). Чим краще, ефективніше організований внутрішній контроль на фірмі клієнта, чим об'єктивніший його облік і звітні дані, тим, відповідно, аудитора чекає менше роботи. У поєднанні з попереднім постулатом цей постулат дійсно полегшує роботу аудитора, бо основний ризик згідно з постулатом (3) перенесений на клієнта, а очевидність вимог, які впливають з постулату (4), створює логічну основу для економії праці перевіряючих осіб.

5. Постійне дотримання стандартів дає змогу мати об'єктивну картину про фінансовий стан і результати господарської діяльності (або звітність повинна бути заповнена згідно зі стандартами). Це необхідно для забезпечення зіставлення звітності. Однак стандарти не охоплюють всієї діяльності клієнта, не всі відхилення від стандартів можуть розглядатись як ті, що заслуговують на дослідження з боку аудитора. У зв'язку з цим даний постулат має у значній мірі декларативний характер.

6. Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде справедливим і у майбутньому, якщо немає доказів протилежного (або аудиторська перевірка не може бути останньою). Це означає, що після проведеної перевірки в наступному звітному періоді буде ще як мінімум одна. Практичним наслідком цього постулату слід визнати те, що аудитор, здійснюючи перевірку, повинен завжди пам'ятати, що отримані ним дані можуть бути предметом глибокого вивчення при наступній перевірці і часто з небажаною пристрасною і професійною оцінкою. Тому аудитор має зробити так, щоб ці дані були правильними і їх не можна було піддати критиці. Звідси правило, що випливає з даного постулату: істина, встановлена раніше, повинна бути використана в майбутньому.

7. Якщо перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями (або думка аудитора залежить тільки від його компетенції). Цей постулат свідчить про незалежність аудитора. Але в зв'язку з тим, що аудитор за свої послуги отримує винагороду, цей постулат часто ставлять під сумнів. Головне заперечення зводиться до того, що аудиторська фірма, отримуючи гроші від того, кого перевіряє, не може бути незалежною.

8. Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним зобов'язанням (або професійні обов'язки аудиторів повинні відповідати їх посадовому статусу). Зміст цього постулату зводиться до відповідного професіоналізму аудиторів.

Зважаючи на певні зміни в методології і організації аудиту, відомий американський професор Робертсон в 1990 р. дещо по-іншому сформулював постулати аудиту:

1. Фінансові звіти та інформацію можна верифікувати.
2. Завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора і керівників підприємства, яке перевіряється.
3. Задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок.
4. Послідовне дотримання GAAP приводить до точного відображення фінансового стану і результатів операцій.
5. Якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація, правильна для підприємства, яке перевіряється, у минулому, буде правильною і в майбутньому.
6. Перевіряючи фінансову інформацію з метою скласти незалежний висновок про неї, аудитор діє тільки як аудитор.

7. Професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання.

Перший постулат Мауца і Шарафа (або перший постулат Робертсона) вказує на об'єктивну можливість перевірки (верифікації) інформації, на основі якої складено фінансову звітність. Перевірка звітності не означає, що внаслідок цього буде зібрано вичерпні відомості про неї, але аудитори повинні досягнути якщо не абсолютного, то достатнього рівня впевненості під час формування думки про фінансову звітність клієнта.

Другий постулат про ймовірність конфлікту аудитора і адміністрації підприємства-клієнта був сформульований Дж. Робертсоном протилежно до твердження Мауца і Шарафа. Це пояснюється зміною соціальних умов і вимогами громадськості. У 70-х роках ХХ ст. у США було виявлено численні факти хабарництва і незаконних виплат (явище, особливо знайоме і характерне для України 90-х років), що змусило посилити вимоги до якості аудиторських перевірок. Отже конфлікт інтересів аудиторів і адміністрації фірми-клієнта завжди береться до уваги.

Третій постулат Мауца і Шарафа сьогодні навряд чи можна назвати актуальним. Здебільшого фінансова звітність містить різноманітні перекручення, в тому числі й ті, що зумовлені випадками шахрайства адміністрації і персоналу підприємства. Хоча на аудиторів і не покладається обов'язок виявлення і розкриття всіх фактів шахрайства, але враховувати ймовірність існування цих фактів, очевидно, потрібно.

Постулат про роль системи внутрішнього контролю краще сформулював Дж. К. Робертсон, який наголошував, що ця система зменшує (а не унеможлиблює) ймовірність виникнення помилок і порушень.

П'ятий постулат, починаючи з 2000 р., може бути використаний і українськими аудиторами у зв'язку з прийняттям національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку — П(С)БО.

Шостий постулат має виняткове значення для визначення сфери відповідальності аудитора за майбутні події. Майже завжди відповідальність аудитора за прогнози розвитку підприємства є обмеженою, але не відсутньою. Це означає, що вивчення і оцінка фінансової інформації перспективного характеру є обов'язковими процедурами при проведенні фінансового аудиту. На практиці перспективний період обмежується переважно роком.

Сьомий і восьмий постулати Мауца і Шарафа (шостий і сьомий у Робертсона) визначають основні етичні принципи аудиторської професії — незалежність і компетентність. Незалежний аудитор не повинен виконувати роботу, яка прямо не стосується власне аудиту та супутніх послуг. Крім того, він має певні зобов'язання — передусім перед клієнтами. Аудитори несуть також відповідальність перед іншими категоріями користувачів, які вимагають належної якості аудиту.

Загальноприйняті стандарти аудиту

Одним із проявів і шляхів здійснення інтеграції та гармонізації аудиту є його стандартизація. Стандарт у перекладі з англійської — норма, зразок, еталон, модель, що приймаються за вихідні для порівняння з ними інших подібних об'єктів. Тому можна стверджувати, що стандартизація аудиту — це процес розробки та послідовного застосування комплексу правил, принципів та процедур у процесі здійснення аудиторської діяльності. Таким чином, стандарт аудиту є нормативним документом, який має рекомендаційний характер. Мета стандартів — бути детальними й повними, щоб їх тлумачення було однаковим у різних країнах, регіонах, фірмах. Серед стандартів аудиту доцільно виокремлювати чотири рівні: міжнародні; регіональні; національні; внутрішньофірмові.

Стандартами аудиту називають загальні вимоги щодо проведення аудиту, яких повинні дотримуватись аудитори під час виконання ними своїх професійних обов'язків, тобто здійснюючи аудит фінансової звітності. Ці вимоги стосуються як професійної підготовки аудиторів (компетентність та незалежність аудиторів), так і аудиторської звітності й достатності аудиторських доказів.

Найзагальніші вимоги щодо проведення аудиту містяться у загальноприйнятих стандартах аудиту. Ці стандарти були розроблені Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів багато років тому і досі залишаються майже незмінними.

Загальноприйняті стандарти згруповані в три групи: загальні, робочі й стандарти звітності.

Загальні стандарти:

- Аудиторська перевірка повинна виконуватись особою (особами), яка має необхідну академічну і технічну підготовку як аудитора.
- Аудитор (аудитори) повинен бути неупередженим і незалежним від об'єкта перевірки.
- Виконуючи процедури перевірки і готуючи аудиторські звіти, аудитори повинні відповідально ставитися до роботи, яку вони виконують.

Загальні стандарти підкреслюють важливі особисті якості, які повинен мати аудитор.

Перший загальний стандарт - достатня технічна підготовка і професіоналізм. Як правило, він означає вимогу до аудитора мати академічну освіту в галузі бухгалтерського обліку й аудиту і достатній практичний досвід аудиторської роботи. Крім того, аудитор повинен постійно підвищувати свій професійний рівень.

Другий загальний стандарт - незалежність і неупередженість. Цей стандарт вимагає від аудиторів дотримуватись певних правил поведінки й етичних норм. Детально цей стандарт викладено у Кодексі професійної етики аудитора, розробленому Американським інститутом дипломованих бухгалтерів.

Третій загальний стандарт - достатність компетентних аудиторських доказів. Згідно з цим стандартом аудитор повинен сам прийняти рішення, яку кількість аудиторських доказів він вважає за необхідне зібрати за обставин, що склалися.

Робочі стандарти. Робота має бути належним чином спланована, за нею повинен здійснюватись відповідний нагляд з боку керівництва аудиторської фірми. Аудитор повинен бути достатньо обізнаним зі структурою внутрішнього контролю, щоб спланувати проведення аудиту і визначити характер і кількість тестових перевірок, які необхідно виконати. За допомогою перевірок, спостережень і опитувань аудитор повинен отримати таку кількість компетентних доказів, яка є достатньою для аудиторського висновку про фінансову звітність, що перевірялася.

Стандарти аудиторської звітності. Стандарти аудиторської звітності вимагають, щоб аудитор підготував висновок про фінансову звітність в цілому, вказавши при цьому, чи є опублікована у фінансовій звітності інформація достатньою і чи опублікована вона в повному обсязі. Аудиторський висновок повинен визначити, чи відповідає фінансова звітність загальноприйнятим принципам, вказати на причини, з яких не було дотримано цих принципів у поточному звітному періоді, якщо в попередніх звітних періодах такі принципи дотримувалися. Вважається, що повнота відображеної у фінансовій звітності інформації є достатньою, якщо інше не вказано в аудиторському висновку. В аудиторському висновку має бути висловлена думка аудиторів про фінансову звітність в цілому, або зазначено, що ця думка висловлена бути не може. Якщо в аудиторському висновку не висловлюється думка аудиторів щодо фінансової звітності в цілому, то потрібно вказати причину цього. У всіх випадках висновок повинен чітко вказувати характер проведеної аудиторами перевірки (якщо вона була проведена) і ступінь відповідальності аудиторів.

Міжнародні стандарти аудиту

Одним із проявів і шляхів здійснення інтеграції та гармонізації аудиту є його стандартизація. Стандарт аудиту є нормативним документом, який має рекомендаційний характер. Мета стандартів — бути детальними та повними, щоб їх тлумачення було однаковим у різних країнах, регіонах, фірмах. Серед стандартів аудиту доцільно виокремлювати чотири рівні: міжнародні; регіональні; національні; внутрішньофірмові.

Стандартами аудиту називають загальні вимоги щодо проведення аудиту, яких повинні дотримуватись аудитори під час виконання ними своїх професійних обов'язків, тобто здійснюючи аудит фінансової звітності. Ці вимоги стосуються як професійної підготовки аудиторів (компетентність та незалежність аудиторів), так і аудиторської звітності й достатності аудиторських доказів.

Аудит як форма інтелектуальної діяльності має певні особливості організації і методики проведення. Міжнародні асоціації бухгалтерів і аудиторів узагальнили досвід організації і методики обліку і аудиту в країнах з різними формами власності й господарювання у виді міжнародних стандартів аудиту (МСА).

Згідно з рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті в якості Національних стандартів аудиту і підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності до річної фінансової звітності, починаючи зі звітності за 2003 рік, але допускається їх застосування до фінансової звітності попередніх періодів.

Міжнародні стандарти аудиту необхідно застосовувати в аудиторській перевірці фінансової звітності. Крім того, Міжнародні стандарти аудиту використовуються в аудиторській перевірці іншої інформації, а також при наданні супутніх послуг.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) не є законодавчим документом, як, наприклад, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, недотримання яких вважається порушенням законодавства у сфері обліку. МСА містять основні принципи й процедури, а також відповідні рекомендації, подані у вигляді пояснювального та іншого матеріалу. МСА треба застосовувати тільки в суттєвих аспектах. За виняткових обставин аудитор може, якщо конче треба, відступити від МСА для ефективнішого досягнення мети аудиторської перевірки. У разі виникнення такої ситуації аудитор має бути готовий обґрунтувати зроблений відступ.

МСА юридично не мають переважної сили над національними нормативними документами, які регулюють аудиторські перевірки фінансової чи іншої інформації в конкретній країні. Аудиторська перевірка фінансової або іншої інформації з певного питання, здійснена згідно з національними нормативними документами цієї країни, автоматично вважатиметься такою, що відповідає Міжнародним стандартам аудиту, тією мірою, якою Міжнародні стандарти аудиту відповідають нормативним документам стосовно цього питання. Якщо національні нормативні документи відрізняються від Міжнародних стандартів аудиту чи суперечать їм у певному питанні, організаціям-членам слід виконувати обов'язки, викладені в Конституції МФБ щодо Міжнародних стандартів аудиту.

Кодифікація Міжнародних стандартів аудиту та положень з міжнародної практики аудиту

100-199 Вступна частина

100 Завдання з надання впевненості

120 Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту

200-299 Відповідальність

200 Мета й загальні принципи аудиту перевірених фінансових звітів

210 Умови завдань з аудиторської перевірки

- 220 Контроль якості аудиторської роботи
- 230 Документація
- 240 Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів
- 250 Врахування законів і нормативних актів при аудиторській перевірці фінансової звітності
- 260 Повідомлення інформації з питань аудиторської перевірки найвищому управлінському персоналу
- 300-399 Планування
- 300 Планування
- 320 Знання бізнесу
- 320 Суттєвість в аудиті
- 400-499 Внутрішній контроль
- 400 Оцінка ризиків і внутрішній контроль
- 401 Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем
- 402 Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги
- 500-599 Аудиторські докази
- 500 Аудиторські докази
- 501 Аудиторські докази : додаткові міркування щодо окремих статей
- 505 Зовнішні підтвердження
- 510 Перше завдання : залишки на початок періоду
- 520 Аналітичні процедури
- 530 Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки
- 540 Аудиторська перевірка облікових оцінок
- 550 Зв'язані сторони
- 560 Подальші події
- 570 Безперервність
- 580 Пояснення управлінського персоналу
- 600-699 Використання роботи інших фахівців
- 600 Використання роботи іншого аудитора
- 610 Розгляд роботи внутрішнього аудиту
- 620 Використання роботи експерта
- 700-799 Аудиторська думка і звітність
- 700 Аудиторський висновок про фінансову звітність
- 710 Порівнювані дані
- 720 Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти
- 800-899 Спеціалізовані сфери
- 800 Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення
- 810 Перевірка прогностної фінансової інформації
- 900-999 Супутні послуги
- 910 Завдання з огляду фінансових звітів

920 Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації

930 Завдання з підготовки фінансової інформації

1000-1100 Положення з міжнародної практики аудиту

1000 Процедури міжбанківського підтвердження

1001 Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери

1002 Середовище ІТ: онлайнові комп'ютерні системи

1003 Середовище ІТ: системи баз даних

1004 Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів

1005 Особливості аудиту малих підприємств

1006 Аудит міжнародних комерційних банків

1008 Оцінювання ризиків та внутрішній контроль характеристики та особливості КІС

1009 Комп'ютеризовані методи аудиту

1010 Розгляд питань, пов'язаних з охороною довкілля при аудиторській перевірці фінансової звітності

1011 Наслідки «Проблеми 2000» для управлінського персоналу

1012 Аудит похідних фінансових інструментів

Стандарти аудиту передбачають основні принципи виконання аудиторських робіт, але не є методиками або інструкціями до застосування методичних прийомів і властивих їм процедур. Вони не мають законодавчого статусу, тому не є обов'язковими для застосування в практиці аудиторської діяльності, хоча в міжнародному і вітчизняному аудиті цих стандартів здебільшого дотримуються.

Отже застосування міжнародних стандартів аудиту сприяє поліпшенню якості контролю й активізації діяльності суб'єктів підприємництва і достовірності відображення її в бухгалтерському обліку і звітності. Єдиний професійний підхід до аудиту у всьому світі дозволить реальніше оцінювати фінансову звітність підприємств.

Концептуальна основа аудиту та супутніх послуг

Концептуальна основа розрізняє аудиторські перевірки і супутні послуги. Супутні послуги включають огляди, погоджені процедури та підготовку інформації. Аудиторські перевірки й огляди призначені для того, щоб аудитор міг надати високий або помірний рівень упевненості. Завдання з погоджених процедур та підготовки інформації не мають на меті надання аудитору можливості висловлення впевненості.

Термін "упевненість" у контексті наведеної Концептуальної основи означає "переконаність аудитора в достовірності твердження, зробленого однією стороною для іншої". Для надання такої впевненості аудитор оцінює докази, зібрані в результаті проведених процедур, і висловлює думку. Досяг-

нутий рівень переконаності, а відтак і рівень упевненості, який може бути наданий, визначається виконаними процедурами та їхніми результатами.

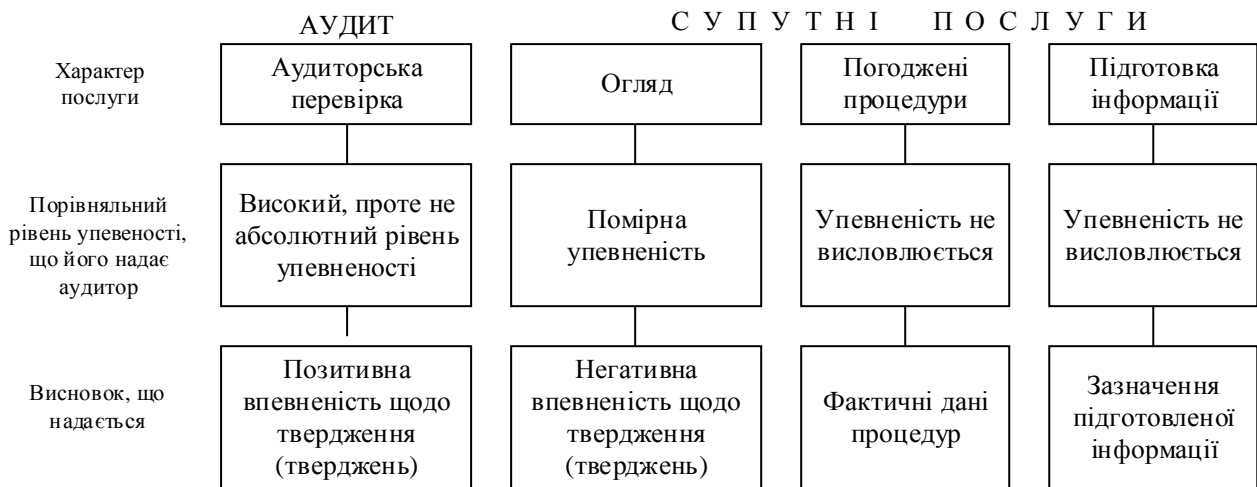


Рис. 3.1 - Концептуальна основа аудиту та супутніх послуг

Проводячи аудиторську перевірку, аудитор надає високий (але не абсолютний) рівень упевненості в тому, що інформація, яка підлягає аудиту, не містить суттєвих викривлень. Це висловлюється позитивно в аудиторському висновку як обґрунтована впевненість.

Виконуючи завдання з огляду, аудитор надає помірний рівень упевненості в тому, що інформація, яка підлягає огляду, не містить суттєвих викривлень. Це виражається у формі негативної впевненості.

У результаті проведення погоджених процедур аудитор просто подає висновок про фактичні дані, тому впевненість не висловлюється. Натомість, користувачі звіту самостійно оцінюють процедури та дані, викладені аудитором у висновку, і роблять власні висновки за результатами роботи аудитора.

У завданні з підготовки інформації у висновку не висловлюється впевненість, хоча користувачі підготовленої інформації й отримують певну вигоду від участі бухгалтера.

Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надати аудитору можливість висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Аудитор використовує такі формулювання для висловлення аудиторської думки: "справедливо і достовірно відображає" або "подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах", що є еквівалентними термінами. Це стосується аудиторської перевірки фінансової або іншої інформації, підготовленої згідно з відповідними критеріями. Формуючи аудиторську думку, аудитор має отримати достатні й відповідні аудиторські докази, щоб бути спроможним зробити висновки, на яких ґрунтуватиметься така думка. Думка аудитора підвищує довіру до фінансових звітів завдяки наданню високого, але не абсолютного рівня впевненості. Абсолютна впевненість в аудиті недосяжна

внаслідок дії таких чинників, як необхідність судження, використання тестування, обмеження, властиві будь-яким системам бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також через те, що більшість свідчень, які може отримати аудитор, є за своїм характером більше переконливими, ніж остаточними.

Мета *огляду фінансових звітів* - дати можливість аудитору, не використовуючи процедури, які не надають усіх свідчень, що вимагалися б при аудиторській перевірці, констатувати, чи побачив аудитор те, що змушує його вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності. Такою є сама мета й огляду фінансової та іншої інформації, підготовленої згідно з відповідними критеріями. Огляд охоплює запити та аналітичні процедури, призначені для огляду достовірності твердження, за яке відповідає одна сторона, зробленого для іншої сторони. Огляд передбачає використання аудиторських навичок і методів і збирання доказів, але він, як правило, не включає оцінювання систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, перевірки записів і відповідей на запити, отримані у процесі перевірки шляхом підтвердженого свідчення, підтвердження та обчислення, що є процедурами, які звичайно виконуються під час аудиторської перевірки. Хоча аудитор і намагається дізнатися про всю важливу інформацію, досягнення цієї мети шляхом застосування процедур огляду менш імовірне, ніж у завданні з аудиторської перевірки, а отже, рівень впевненості у висновку про огляд є, відповідно, нижчим, ніж той, що надається в аудиторському висновку.

У завданні з проведення *погоджених процедур* аудитор зобов'язується виконувати такі процедури, які характерні для аудиторської перевірки, були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якою відповідною третьою стороною, а також зобов'язується підготувати висновок про фактичні дані. Одержувачі висновку повинні сформулювати власні висновки на підставі висновку, складеного аудитором. Висновок надається виключно тим сторонам, які погодились на виконання процедур, оскільки інші сторони, не ознайомлені з причинами проведення таких процедур, можуть неправильно тлумачити їхні результати.

У завданні з *підготовки інформації* бухгалтер зобов'язується користуватися бухгалтерським досвідом для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації. Це, як правило, тягне за собою зменшення обсягу детальних даних до керованої та зрозумілої форми без вимоги тестувати твердження, що лежать в основі такої інформації. Застосовувані процедури не дають (і не призначені для того, щоб давати) бухгалтерові можливість висловити будь-яку впевненість щодо фінансової інформації. Проте користувачі підготовленої фінансової інформації отримують певну вигоду в результаті виконання бухгалтером цього завдання, оскільки послугу надано з належним професійним умінням і ретельністю.

Аудитор причетний до фінансової інформації, якщо його висновок додається до цієї інформації або якщо він погоджується на використання свого

імені у зв'язку з професійною діяльністю. Якщо аудитор не є причетним у такий спосіб, то треті сторони можуть зробити припущення про відсутність будь-якої відповідальності з боку аудитора. Якщо аудитор дізнається, що суб'єкт господарювання використовує ім'я аудитора (стосовно фінансової інформації) неналежним чином, то аудитор має вимагати від управлінського персоналу припинити такі дії й за потреби може вжити подальші заходи, такі як інформування всіх відомих користувачів інформації, які є третіми сторонами, про неналежне використання імені аудитора у зв'язку з цією інформацією.

Запитання для самоконтролю

1. Що треба розуміти під постулатом?
2. Як сформулювали постулати аудиту Р.Мауц і Х.Шараф?
3. Які зміни вніс К.Робертсон в постулати аудиту?
4. Що являють собою стандарти і стандартизація аудиту?
5. Назвіть рівні стандартів аудиту.
6. Хто виступає розробником загальноприйнятих стандартів аудиту?
7. Сформулюйте і охарактеризуйте загальні стандарти аудиту.
8. У чому полягає сутність робочих стандартів аудиту?
9. У чому полягає сутність стандартів аудиторської звітності?
10. Які стандарти аудиту діють в Україні?
11. Охарактеризуйте правове положення Міжнародних стандартів аудиту і їх застосування.
12. Яку мету має застосування Міжнародних стандартів аудиту в світі?
13. Що таке аудиторська перевірка?
14. Чому абсолютна впевненість в аудиті недосяжна?
15. Що включають супутні аудиту послуги?
16. Що таке огляд?
17. Що таке погоджені процедури?
18. Що таке підготовка інформації?
19. Що таке “рівень впевненості”?
20. Як змінюються вимоги до рівня впевненості в залежності від характеру аудиторських послуг?
21. Який надається висновок аудитора залежно від характеру аудиторських послуг?
22. У який спосіб встановлюється причетність аудитора до фінансової інформації?

1.4. Сутність, предмет, методи і методичні прийоми аудиту

Основні питання

- ☑ *Сутність і предмет аудиту*
- ☑ *Методи аудиту*
- ☑ *Методичні прийоми аудиту*

Глосарій термінів за темою

Аудит - незалежна перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудиторська діяльність включає: організаційне і методологічне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Предмет аудиту – процеси або явища, що зафіксовані документально і відображають стан майна, ресурсів, джерел їх формування, господарських процесів суб'єкта господарювання.

Метод аудиту – сукупність способів, прийомів для дослідження стану об'єктів, що вивчаються. Методом аудиту є визначення реального дійсного якісного й кількісного стану об'єктів, виявлення відхилень, що мають місце, від базового або нормативного його стану, оцінка цих відхилень за критеріями доцільності й законності.

Сутність і предмет аудиту

Економічна наука дає багато визначень аудиту. Аудит правомірно уявляти як процес, під час якого компетентна, незалежна особа збирає і оцінює свідчення про кількісну інформацію, що стосується конкретного економічного суб'єкта, з метою встановлення і відображення у звіті ступеня відповідності цієї кількісної інформації встановленим критеріям. Існує і таке визначення: аудит - це незалежна експертиза фінансових звітів та іншої інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання з метою формування висновків про його реальний фінансовий стан. Відомий автор книги "Основи аудиту" Р. Адамс дав класичне визначення суті аудиту, за яким аудит - це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник нагромаджує і оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і стосується специфічної господарської системи, з тим щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації установам стандартам.

Проведення аудиту регламентується чинним законодавством, зокрема Законом України «Про аудиторську діяльність», Міжнародними стандартами аудиту.

Закон України «Про аудиторську діяльність» розмежовує поняття аудиту і аудиторської діяльності. Особливу увагу треба зосередити на понятті «аудит». **Аудит** - це незалежна перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово - господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. За результатами аудиту складається аудиторський висновок про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Сутність аудиту полягає у перевірці бухгалтерської звітності, обліку, первинних бухгалтерських документів та іншої інформації, що стосується фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України та національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку або іншим правилам згідно з вимогами її користувачів.

Суб'єктами аудиту виступають незалежні аудитори, аудиторські фірми і внутрішні аудитори.

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших законів України. Аудиторам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав. Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Одним з важливих питань загальної теорії аудиту є визначення його предмета. Виходячи із загального положення про предмет науки можна зробити висновок, що визначення предмета аудиту і його змісту потребує системного підходу, тобто має охоплювати економічні, організаційні, інформаційні та інші характеристики систем, що перебувають у сфері аудиторських послуг. Сам зміст предмета аудиту повинен розкривати його значення та роль у системі ринкових відносин.

Аудит як складова економічного контролю виявляє і розкриває нові можливості підприємницької діяльності, визначає її ефективність та відповідність чинному законодавству, правовим документам, досліджує організацію виробництва, планування, збереження фінансових ресурсів, дотримання технологічної і трудової дисципліни, якість випущеної продукції, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у ме-

жах окремого підприємства. Крім цього, предметом аудиту є договірні відносини, виконання договорів та ін.

Предметом аудиту правомірно вважати процеси або явища, що зафіксовані документально і відображають стан майна, ресурсів, джерел їх формування, господарських процесів суб'єкта господарювання. Факти, які відображені у фінансових звітах, є предметом аудиторської перевірки. Аудитор має знайти і оцінити докази, що підтверджують його судження про відповідність фактів встановленим критеріям. Кінцеві результати аудиторської перевірки оформлюються аудиторським висновком, в якому аудитор оцінює відповідність фінансового звіту прийнятим принципам обліку.

Таким чином, предмет аудиту – це господарська діяльність, її економічні, організаційні, інформаційні та інші характеристики, що знаходиться в сфері аудиторської оцінки. Як видно з цього формулювання, предмет аудиту (аудиторських послуг) має багато спільного з предметом ревізії та економічного аналізу. Як відомо, предметом економічного аналізу є господарські процеси і явища, їх кількісна характеристика і оцінка економічних об'єктів - ресурсів, продукції, прибутку. Предметом ревізії є ті ж процеси та явища і їх оцінка з точки зору законодавства. Разом з цим предмет аналізу, ревізії і аудиту має розбіжності. Аудит виходить за рамки контролю і ревізії. Питання податків, оцінки майна, ефективності систем управління не є питаннями ревізії та аналізу.

Методи аудиту

Метод - це спосіб дослідження явищ, процесів створених людиною системою і сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається. Методи будь-якої науки поділяють на загальнонаукові і спеціальні.

Методи аудиту як науки поділяються на ***загальнонаукові й власне аудиторські***.

Аудит має свій метод дослідження, який ґрунтується на основних положеннях діалектичного методу пізнання і на законах політичної економії. Економічні процеси, що виникають і проходять на підприємствах, являють собою дещо ціле, узагальнене, без відмінності окремих частин та властивостей.

За такими узагальнюючими даними можна з'ясувати тенденції розвитку підприємства, але це не дає можливості встановити причини цих явищ, виявити напрямки й шляхи впливу на економічні процеси на підприємстві. Тому виникає необхідність загальне явище розчленити на складові частини, щоб виділити провідні чинники. Таке розчленування об'єкта, що вивчається, на його складові частини називається ***аналізом***. Таким чином, аналіз економічних явищ являє собою абстрактне розчленування цих явищ на складові частини шляхом використання спеціальних прийомів.

Розчленування загального явища на складові частини дає змогу вивчити окремі сторони цього явища. Але таке розчленування разом з тим порушує цілісність сприйняття об'єкта, що досліджується. Тому, розчленивши економічне явище на складові частини, необхідно відновити єдність об'єкта, що вивчається. Цей зворотній процес абстрактного дослідження отримав назву **синтезу** - з'єднання у думці окремих сторін явища. Під синтезом економічних явищ розуміється об'єднання однорідних явищ, узагальнення впливу різних причин.

У тісному зв'язку з аналізом і синтезом знаходяться такі категорії пізнання, як індукція і дедукція.

Індукція являє собою спосіб логічного мислення, застосовуючи який від знання одиничного, меншого ступеня узагальненості, переходять до знання, яке має більш загальний характер. Таким чином, об'єкт вивчають, переходячи від часткового до загального. Згідно з індуктивним методом об'єкт вивчають, поступово переходячи від приватного до загального. Загальні положення при цьому засновуються на численних спостереженнях, локальних висновках, узагальненнях..

Дедукцією називають спосіб логічного мислення, який полягає в русі від загального до одиничного, від пізнання більш загального до пізнання спільності меншого ступеня. Отже дедукція - це методичний прийом, що дозволяє робити висновки, поступово переходячи від загальних законів, положень і понять до приватних, навіть одиничних.

В аудиті важливе значення мають обидві категорії, обидва способи методу. Дедуктивний метод використовують при вивченні фінансово-господарської діяльності підприємств, системи бухгалтерського обліку і взагалі ефективності системи управління підприємства. Індуктивний метод застосовують в основному для вирішення різних локальних завдань, оцінки окремих господарських операцій. Індуктивний і дедуктивний методи в практиці економічних досліджень використовуються взаємозв'язано.

До загальнонаукових методів, що використовуються в аудиті, доцільно віднести також абстрагування, моделювання, порівняння, групування та ін.

Розглядаючи аудит як науку, до **власне аудиторських** правомірно віднести **методи**, які можна об'єднати в три групи:

- органолептичні (інвентаризація, спостереження, експертизи, обстеження та ін.);
- документальні (перевірка документів по формі, суті та за змістом, камеральна перевірка, зустрічна перевірка, сканування, групування недоліків, узагальнення результатів та ін.);
- розрахунково-аналітичні (арифметична перевірка, економічний, статистичний, фінансовий аналіз).

Метод аудиту як практичної діяльності являє сукупність способів, прийомів для дослідження стану об'єктів, що вивчаються. Ці методи можна об'єднати в наступні групи:

- прийоми першої групи дозволяють визначати кількісний і якісний стан об'єкта;
- друга група прийомів дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єкта від діючих норм і нормативів, планових показників та інших правил;
- прийоми третьої групи пов'язані з оцінкою стану об'єкта (в минулому, теперішньому й майбутньому).

До першої групи належать: огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, що дозволяє визначати кількісний стан об'єкта, лабораторний аналіз, метою якого є визначення кількісного стану об'єкта.

Перевірка аудитором фактичної наявності окремих найменувань або всіх матеріалів дозволяє не тільки пересвідчитися в наявності, але й визначити стан обліку в місцях зберігання, порядок складання прибутково-витратних документів.

Друга група прийомів дозволяє зіставляти такі показники:

- фактична наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з реальними потребами і нормативами;
- кількість фактично використаних у виробництві сировини і матеріалів за діючими нормами;
- дані бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в не бухгалтерських документах підприємства (пропусках, путівках та ін.);
- показники бухгалтерських документів підприємства, що перевіряється з відповідними документами інших підприємств щодо конкретних господарських операцій;
- результати контрольних вимірювань і запуску матеріалів у виробництво з обсягом робіт і аналогічними партіями матеріалів, зафіксованих у відповідних документах;
- фактичні показники фінансово-господарської діяльності з прогнозними, відповідними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств;
- господарські операції, зміст яких фіксується в бухгалтерських документах, з відповідними положеннями законодавства і інших нормативних документів;
- діючі на підприємстві системи управління і їх окремі підсистеми (структури, функції, методи і ін.) з вітчизняними і зарубіжними аналогами.

Зіставлення дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єктів, що вивчаються, від норм і нормативів, прогнозних показників, багатьох інших правил, відповідно до яких вони повинні функціонувати.

Третя група прийомів зв'язана з оцінкою минулого, справжнього і майбутнього стану об'єктів аудиту. Вони є логічним завершенням процесу зіставлення. Оцінюються стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі підприємства, в тому числі бухгалтерської звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів і функцій управління, тобто оцінюється стан усіх об'

ектів, щодо яких застосовуються обидва попередніх прийоми.

Отже методом аудиту є визначення реального дійсного якісного і кількісного стану об'єктів, виявлення відхилень, які мають місце, від базового або нормативного його стану і оцінка цих відхилень за критеріями доцільності й законності.

Систематичні завдання і мистецтво аудиторів полягає в тому, щоб застосовувати під час проведення аудиторських послуг найефективніші методичні прийоми для успішного виконання поставлених завдань.

Методичні прийоми організації аудиторської перевірки правомірно поділити на дві групи:

- способи організації перевірки
- порядок проведення перевірки

До способів організації перевірки відносять суцільний, вибірковий, аналітичний або комбінований.

При **суцільному способі** організації проводиться перевірка всієї без винятку інформації про господарські факти, процеси і явища. На підставі суцільної перевірки аудитор робить висновок про достовірність, повноту і законність всіх операцій і звітних даних за весь період, що підлягав перевірці. При застосуванні суцільного способу організації перевірки значно зростають трудовитрати на її проведення, і, відповідно, її вартість. Але суцільна перевірка зводить до мінімального ризик невиявлення помилок. Як правило, суцільні перевірки проводяться в окремих випадках, коли необхідно встановити факт правопорушення, завданих збитків, шкоди або ін. На замовлення клієнта, найчастіше проводиться перевірка, що базується на вибіркового способі організації.

Вибірковий спосіб організації перевірки передбачає вивчення частини документів. Обсяг документів, що підлягають перевірці, визначається аудитором виходячи з необхідності отримання достатніх доказів. Обсяг вибірки також залежить від рівня довіри до системи внутрішнього контролю. Головна вимога до формування вибірки – її репрезентативність, тобто вона повинна відображати всі основні властивості генеральної сукупності для того, щоб аудитор мав змогу розповсюдити на всю сукупність власну думку, що склалася при проведенні перевірки вибірки документів. Якщо при проведенні вибіркової перевірки окремих господарських процесів встановлено факти порушень, помилок або зловживань, виникає необхідність проведення суцільної перевірки.¹

Аналітичний спосіб організації перевірки полягає в оцінці фінансових показників на підставі даних звітності. Тобто за такого способу організації перевірки не висловлюється думка аудитора про достовірність, повноту і законність звітних даних, а з'ясовується фінансовий стан суб'єкта господарювання.

¹ Більш детально вибіркового спосіб організації аудиторської перевірки розглянуто в наступних розділах посібника

Комбінований спосіб організації перевірки поєднує всі розглянуті вище. При організації перевірки із застосуванням комбінованого способу виділяються сфери обліку, що підлягають суцільній перевірці (сфери, в яких висока ймовірність помилок, порушень і зловживань). До таких сфер відносять розрахунки за податками, операції з готівкою і валютними грошовими коштами та ін. Сфери обліку, що не ввійшли до переліку суцільної перевірки, підлягають вибірковій перевірці. При цьому обсяг вибірки може бути різним для кожної такої сфери обліку. Перевірені суцільним і вибіркоvim способами документи і зібрані докази дозволяють сформувати думку аудитора про достовірність, повноту і законність звітних даних. Наступним кроком при проведенні перевірки комбінованим способом є виконання аналітичних розрахунків фінансових показників з метою формування думки аудитора про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що перевіряється.

Серед методичних прийомів організації аудиторської перевірки, крім способів, що застосовуються в аудиторській діяльності, виділяють порядок проведення перевірки.

Перевірка документів за всіма сферами обліку і по всіх операціях без попереднього групування - це *хронологічний порядок дослідження документів*. Перевірка документів по кожній сфері обліку окремо - це *систематизований порядок дослідження документів*. Перевірка документів в порядку їх підшивки та за економічно однорідними операціями - це *комбінований порядок дослідження документів*. Перевірка частини документів - це *вибірковий порядок дослідження документів*.

Методичні прийоми аудиту

До методичних прийомів проведення аудиторської перевірки відносять: *огляд, опитування, підтвердження, фактичний контроль, документальну перевірку, сканування, аналітичні процедури, перерахунок*.

Огляд – візуальна оцінка певних подій. У ході аудиторських процедур широко використовується *обстеження об'єктів*. Воно включає коло питань, пов'язаних з вивченням організаційно-виробничої діяльності і перевіркою забезпечення збереження майна підприємства, що контролюється. Обстеження об'єктів доцільно провести на початку аудиторсько-ревізійних процедур. У процесі обстеження можна отримати інформацію про неполадки в організаційно-виробничій діяльності, а також одержати відповіді на багато питань, пов'язаних із забезпеченням збереження майна безпосередньо на об'єктах: наявність невикористаного обладнання, його якісний стан і умови зберігання; причини перебоїв у роботі діючого обладнання; наявність запасів сировини, матеріалів і готової продукції і умови їх зберігання; дієвість пропускнуої системи підприємства при ввезенні й вивозі сировини, матеріалів і готової продукції; ведення оперативного обліку замовлень і постачання продукції та ін.

При обстеженні об'єктів доцільно ознайомитися з організацією і веденням обліку в місцях зберігання матеріальних цінностей і готової продукції,

дотриманням діючих правил і порядку оформлення документами операцій з їх оприбуткування і вибуття. При цьому особливу увагу звертають на ознайомлення з неофіційною документацією, тобто документами, що не проходять бухгалтерську обробку (документами і записами, які матеріально відповідальні працівники ведуть з власної ініціативи для фіксації розрахунків, пов'язаних з рухом грошових, матеріальних та інших цінностей).

При необхідності в коло обстеження включають: анкетування, хронометраж, фотографування, спостереження за поведінкою матеріально відповідальних працівників на робочих місцях та ін.

Опитування – цей метод збору аудиторських доказів на початковій стадії перевірки дає аудитору можливість здобути інформацію для оцінки обсягів і ступеня складності робіт, які необхідно запланувати при складанні програми аудиту.

Підтвердження – це одержання письмової відповіді від незалежної третьої особи, яка підтверджує інформацію, що перевіряється аудитором.

Фактичний контроль – до прийомів фактичного контролю можна віднести інвентаризацію, контрольний обмір, обстеження об'єктів, контрольний запуск сировини у виробництво, лабораторний аналіз, контрольні перевірки та ін.

Інвентаризація являє собою перевірку в натурі грошових коштів, матеріальних цінностей, стану розрахунків та інших статей балансу на певну дату.

Без інвентаризації неможливо дати об'єктивну оцінку збереження майна, визначити дійсні втрати сировини і матеріалів при їх зберіганні й перевезеннях у межах норм природного спаду, збиток, заподіяний недостачами, розтратою та іншими зловживаннями. Вона також використовується для визначення вилученого майна за підробленими документами, завищення цін та інших неправомірних дій посадових осіб.

Інвентаризація грошових коштів на банківських рахунках підприємства проводиться шляхом звіряння залишків грошових коштів у балансі з приведеними залишками грошових коштів у виписках банку,

Залежно від стану, способу обліку розрахункових операцій і форм розрахунків інвентаризація розрахунків з дебіторами і кредиторами може проводитися шляхом:

- запиту в дебіторів і кредиторів про стан розрахунків;
- взаємного звіряння заборгованості безпосередньо на підприємствах, з якими ведуться розрахунки;
- зіставлення дат і сум, що перераховуються за платіжними дорученнями, з датами і сумами оприбуткованих матеріальних і інших цінностей підприємства, яке перевіряється, і виявлення розходжень по документах без виїзду представника;
- порівняння особових рахунків, що висилаються дебіторами і кредиторами, з особовими рахунками підприємства, яке перевіряється;
- зіставлення заборгованості по особовому рахунку дебітора або креди-

тора, що утворилася на кінець місяця з сумою подальшої оплати через банк (при кредиторській заборгованості) або з сумою оприбуткованих матеріальних чи інших цінностей у перших числах наступного місяця (при дебіторській заборгованості).

При вивченні капітальних і ремонтних робіт використовують контрольні обміри. Вони проводяться для визначення фактично виконаного об'єму будівельних і ремонтних робіт і застосовуються для перевірки достовірності обліку незавершеного виробництва, витрачання будівельних матеріалів у порівнянні з нормами і фактично виконаним обсягом робіт, перевірки правильності нарахування заробітної плати, розрахунків з підрядчиками та іншими підприємствами за виконані обсяги робіт.

Для здійснення обмірів виконаних робіт створюється комісія з обов'язковим залученням фахівця з будівництва (інженера-будівельника, майстра). Комісія проводить обмір об'єкта, визначає обсяг фактично виконаних робіт: кладка підмурівка (в кубічних метрах); кладка стін (в кубічних метрах); настил підлоги (в квадратних метрах) і т. п. Результати обміру оформляються актом. Якщо контрольний обмір проводився з метою перевірки правильності витрачання матеріалів, то на основі акту складається заставна відомість, в якій наводяться дані про найменування матеріалів, витрачених на фактичні об'єми виконаних робіт по встановлених нормах, фактичну витрату матеріалів за даними бухгалтерського обліку і результат обміру (списано більше або менше).

Однак у процесі аудиторських процедур не у всіх випадках доводиться вдаватися до інвентаризації матеріальних цінностей і контрольних обмірів. Аудитор може використати дані інвентаризацій і контрольних обмірів, проведених у процесі внутрішнього контролю, якщо він переконаний, що внутрішні контролери методично правильно провели інвентаризацію і її результати відображені в обліку.

Документальна перевірка – це перевірка документів і записів з метою визначення достовірності й законності операцій, що в них зафіксовані.

Кожна господарська операція оформляється відповідними документами, на підставі їх також роблять записи в регістрах синтетичного і аналітичного обліку. На основі регістрів бухгалтерського обліку складають бухгалтерський баланс і звітність. Тому аудитори для оцінки достовірності господарських операцій передусім вдаються до використання методичних прийомів перевірки документів і записів у регістрах бухгалтерського обліку.

Без використання методичних прийомів перевірки первинної документації, зроблених записів в облікових регістрах і бухгалтерській звітності, ніяка аудиторська діяльність неможлива.

Залежно від змісту контролю і стану бухгалтерського обліку для оцінки завершених господарських операцій використовують різні методичні прийоми перевірки документів. Серед них можна виділити формальну, арифметичну, експертну, логічну, економічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку документів, контрольну звірку, зворотну калькуляцію (зворотний рахунок),

оцінку документів за даними кореспондуючих рахунків, аналітичну (рахункову) перевірку звітності і балансів, порівняння та ін.

Формальна перевірка документа передбачає перевірку дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення реквізитів документів, дотримання порядкової нумерації і наявності відповідних підписів в документах.

Арифметична перевірка документів включає правильність проставлених цін у документі, приведених надбавок, націнок, знижок, зроблених обчислень і таксировок, підрахунок підсумків та інших арифметичних дій, що виконуються при оформленні й обробці документа.

Експертна перевірка доповнює формальну і арифметичну і спрямована на виявлення підrobок у документах. Зустрічаються різні підrobки: дописки тексту, букв, цифр, закреслення, часткове або повне видалення написаного тексту, цифрових записів, підrobлення підписів і т. п. Вони можуть бути виявлені при уважному огляді документа. Звичайно доброякісний документ має однаковий колір паперу, друкарський текст або чорнило, каліграфію листа або шрифт букв, стійкі цифри і букви.

Одержані документи підлягають глибокому вивченню. Для цього використовують інші прийоми перевірки документів (логічну і зустрічну перевірку), що дозволить отримати додаткові докази про підrobку документа. Такі документи доцільно направляти в спеціальні лабораторії на криміналістичну експертизу. Її висновок використовується для безперечного доказу зловживань.

При *логічній* перевірці шляхом зіставлення господарської операції, відображеній в документі, з різними взаємопов'язаними показниками, подіями, явищами, визначається, чи була об'єктивна можливість її виникнення. Наприклад, наведені в накладній дані про масу і об'єм вантажу зіставляються з вантажопідйомністю або об'ємом автомобіля, на якому перевозився вантаж, місткість тари, вказаної в накладній; кількість якої-небудь сировини або матеріалу, зафіксованої в інвентаризаційному описі, з розміром площі, на якій він міг зберігатися, місткістю цистерн, бочок; кількість випущеної готової продукції - виробничою потужністю обладнання, цеху, комбінату.

Логічна перевірка у поєднанні з іншими методичними прийомами перевірки документів дозволяє виявити приховання розкрадання, приписки виконаного обсягу робіт та інші зловживання.

При *нормативно-правовій* перевірці встановлюється відповідність довершеної операції діючим правилам, вимогам статуту або засновницького документа, законам, чи немає відхилень від затверджених норм, кошторисів, лімітів і т. п. За їх наявності складають розрахунки і аналітичні таблиці, з'ясовують наслідки і винних осіб, визначають збиток, заподіяний неправомірними діями працівників підприємства.

При *економічній* перевірці з'ясовують економічну доцільність операції, обґрунтованість операції джерелами фінансування, плановими розрахунками, вивчають отримані результати від даної операції або її вплив на кінцевий фі-

нансовий результат (прибуток).

Сутність *зустрічної перевірки* полягає у вивченні достовірності операцій шляхом зіставлення документів і записів в облікових регістрах, що відносяться до тих самих взаємопов'язаних операцій.

Звичайно документи складають в двох і більше примірниках, а окремі операції оформляють додатковими документами. Такі документи знаходяться при звітах (реєстрах) різних матеріально відповідальних працівників. Багато разів можуть повторюватися і записи в облікових регістрах бухгалтерського обліку. Усе це відкриває великі можливості для зустрічної перевірки документа, що вивчається, і уточнення достовірності операцій.

Контрольне звіряння застосовують переважно там, де ведеться облік матеріальних цінностей за найменуваннями без вказівки сорту, марок, номерів та інших ознак, що мають особливу ціну, при занедбаності аналітичного обліку по окремих сортах, марках, номерах матеріальних цінностей і у всіх випадках, коли окремі підприємства вдаються до сумарного обліку матеріальних цінностей.

Контрольне звіряння знаходить широке застосування для перевірки правильності оприбуткування і списання у витрати окремих сортів матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку.

Зворотна калькуляція (зворотний рахунок) використовується для перевірки розміру необґрунтованого списання сировини на виробництво при випуску певного виду готових виробів. Суть цього методичного прийому полягає в тому, що по фактичному випуску готових виробів обчислюється витрата сировини відповідно до встановлених норм за міжінвентаризаційний період, який зіставляється з фактично виробленими списаннями сировини по первинних документах за цей же час. Унаслідок цього встановлюють факти не законного списання сировини і матеріалів на виробництво.

Інколи виникає необхідність перевірки правильності списання сировини, матеріалів по випуску готових виробів у зв'язку з уточненими нормами витрат за висновком спеціальної експертизи про дійсні витрати сировини й матеріалів. У цьому разі фактично випущену кількість виробів за період, що вивчається, множать на різницю між фактично списаною сировиною на одиницю виробу і реальними нормами згідно з висновком спеціальної експертизи.

Сканування - за допомогою сканування вивчають нетипові статті й події відображені у документації підприємства. В аудиторській програмі типові напрямки сканування формулюються як сканування кредитових записів рахунків витрат з підтвердженням їх даними первинних документів.

При застосуванні *перевірки документів за даними кореспондуючих рахунків* можна виявити документи, за якими довершені незаконні, недоцільні операції і в ряді випадків розкрити зловживання. Це може виражатися в невірній кореспонденції рахунків, невідповідності записів у регістрах бухгалтерського обліку доданим документам, відсутності бухгалтерських проводок, згортанні сальдо по окремих рахунках, повторенні кореспонденції в однакових сумах по тому самому документу, в необґрунтованих документами стор-

ніровочних і додаткових записів на рахунках бухгалтерського обліку.

Аналітичні процедури - використовують для одержання аудиторських доказів. Серед методичних прийомів перевірки документів особливе місце займає *аналітична (рахункова) перевірка звітності й балансів*. За допомогою цього прийому вивчається обґрунтованість показників звітності й балансів даним аналітичного і синтетичного обліку, узгодженість показників в окремих формах бухгалтерської звітності й балансу, в регістрах бухгалтерського обліку і первинних документів.

Цей методичний прийом застосовується в поєднанні з іншими прийомами контролю, що дозволяє здійснити не тільки технічну (рахункову) перевірку бухгалтерської звітності й балансів, але й вивчити стан розрахункових взаємовідносин з фінансовими органами по платежах податків і зборів до бюджету, з банками по короткостроковому і довгостроковому кредитуванню, а також з іншими підприємствами і установами по різних розрахунках.

Крім того, аналітична (рахункова) перевірка звітів і балансів дозволяє провести підготовчу роботу з підбору й систематизації звітних матеріалів для виконання аналітичних розрахунків, пов'язаних з оцінкою фінансового стану підприємства, при вивченні фінансових результатів і порівнянні стану збереження майна підприємства. З його допомогою фактичні дані, відображені в звітності, зіставляються з базисними періодами, плановими, нормативними та іншими показниками.

Для вивчення фінансових результатів, наведених в балансі й звітності, і розкриття їх якісної сторони використовують відносні величини, виражені в коефіцієнтах, індексах, процентах.

У ряді випадків аудит пов'язаний з вивченням великого потоку документації і бухгалтерських записів. Тому перевірка документів і записів в облікових регістрах не може бути суцільною на всіх ділянках виробничо-господарської діяльності. За умови великого потоку документації і бухгалтерських записів виникає необхідність у вибіркового вивченні документів і бухгалтерських записів в облікових регістрах.

У практичній роботі аудитори використовують різні варіанти не суцільної перевірки документів: перевірка частини документів за період, що вивчається; перевірка однорідних операцій за кілька місяців, за останній місяць кожного кварталу, за останній квартал або навіть за останні два місяці.

Найбільш прийнятним є перший варіант. У цьому разі ризик зводиться до мінімуму, оскільки імовірність помилки може бути незначною. На початку виконують розбивку документів на однорідні групи залежно від змісту і місця їх здійснення. Потім проводять відбір документів зі заданим інтервалом вибірки. Наприклад, припустимо, що обсяг дослідження операцій по поточному рахунку за період, що перевіряється, становить 750 виписок банку з прикладеними до них первинними документами. Заздалегідь нами запланований інтервал вибірки в 100 одиниць. Якщо на облік взяли першу одиницю 50, то надалі повинні бути перевірені виписки банку з усіма прикладеними документами через кожний інтервал в 100 одиниць: 150, 250, 350 і так до кі-

ння всієї сукупності. Якщо внаслідок перевірки виписок банку помилки не були виявлені, аудитор вирішує сам, що він зробить надалі, або буде вірити в ефективність внутрішнього аудиту і залишить без перевірки інші документи з руху коштів на поточному рахунку, або продовжить подальшу перевірку, знизивши інтервал вибірки. Треба мати на увазі, що чим менше інтервал вибірки, тим більше достовірність операцій.

Якщо внаслідок вибірки документів за інтервалом будуть виявлені помилки, потрібно вимагати від адміністрації перепереверки всіх виписок банку і внесення відповідних виправлень в регістрах і рахунках бухгалтерського обліку.

При аудиторських перевірках іноді необхідно перевірити якість готової продукції. У цьому разі проводять *контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво* або здають готову продукцію для лабораторного аналізу.

При контрольному запуску сировини і матеріалів у виробництво в присутності контролера і запрошеного фахівця перевіряється весь технологічний процес, починаючи від зважування відповідної сировини і допоміжних матеріалів, їх обробки і кінчаючи зважуванням готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід готової продукції і дійсну кількість витраченої сировини та допоміжних матеріалів і зіставити з тими даними, які мали місце до контрольного запуску.

Лабораторні аналізи частіш за все застосовують при перевірках відповідності якості готової продукції діючим стандартам. Лабораторні аналізи проводять як харчових, так і нехарчових готових виробів, що випускаються підприємствами. Для аналізу вилучають пробу готового виробу. Одну пробу беруть у виробника, а іншу бажано отримати в покупця. Вилучені проби пломбують і з письмовим супроводом направляють у відповідну лабораторію. На основі проведеного аналізу лабораторія дає висновок, який потім використовується контролером.

На багатьох ділянках виробничо-фінансової діяльності аудитори використовують різні за своїм змістом контрольні перевірки. Вони застосовуються для вивчення повноти оприбуткування вантажів, прибулих автомобільним, водним і залізничним транспортом, достовірності операцій, що здійснюються з відпуску матеріальних цінностей зі складів, якості інвентаризацій, що проводиться у процесі аудиту або ревізії, дотримання правил відпуску матеріалів, готової продукції та інших цінностей.

Важливе місце відводиться контрольним перевіркам з розпізнання завуальованого розкрадання. Іноді розкрадачі вдаються до створення неврахованих надлишків матеріальних цінностей на різних етапах їхнього руху. Джерелами таких надлишків можуть бути фіктивні комерційні акти на недостачу матеріальних цінностей, прибулих залізничним або водним транспортом, фіктивні приймальні акти, що складаються у місцях остаточного приймання вантажу, який поступив, обрахування або обмір одержувачів при відпуску їм цінностей безпосередньо зі складів, випуску готової продукції за рахунок зміни компонентів набору сировини для її виготовлення. Звичайно подібне

розкрадання, якщо воно має місце, має не разовий, а систематичний характер. Тому уважне вивчення записів в аналітичному обліку складів, комор і первинних документів дає змогу напасти „на слід”, де створюються невраховані надлишки. При цьому для розпізнання завуальованого розкрадання потрібний комплекс методичних прийомів документального контролю. Важливо з'ясувати не тільки осіб, які займаються неправомірними діями, але й способи та шляхи збуту неврахованих надлишків. У цьому разі істотну допомогу перевіряючим можуть надати контрольні перевірки повноти оприбуткування вантажів, достовірності операцій з відпуску матеріальних цінностей, вибіркові контрольні інвентаризації та ін.

Запитання для самоконтролю

1. Дайте визначення аудиту.
2. Як визначає аудит чинне законодавство України?
3. У чому полягає сутність аудиту?
4. Охарактеризуйте предмет аудиту. Що спільного він має з предметом інших видів контролю, чим від них відрізняється?
5. Як поділяють методи аудиту?
6. Назвіть і охарактеризуйте загальнонаукові методи аудиту.
7. Дайте визначення методу аудиту взагалі.
8. На які групи поділяють методи аудиту? Назвіть і охарактеризуйте ці групи.
9. Дайте коротку характеристику власне аудиторських методів.
10. Якими способами можуть використовуватись методи аудиту і в чому полягає сутність цих способів?
11. Дайте характеристику наступних методичних прийомів аудиту:
 - огляд;
 - опитування;
 - підтвердження;
 - фактичний контроль;
 - документальна перевірка;
 - сканування;
 - аналітичні процедури.

1.5. Мета, принципи та якість аудиту

Основні питання

- ☑ *Мета аудиту*
- ☑ *Принципи аудиту*
- ☑ *Якість аудиту*

Глосарій термінів за темою

Достатня впевненість – це стан думки аудитора, яка базується на достатньому обсязі аудиторських доказів.

Етичні принципи – це принципи моральної поведінки аудиторів в ході виконання професійних обов’язків.

Контроль якості роботи аудитора (аудиторської фірми) — це система заходів, політика й процедури контролю, спрямовані на забезпечення виконання всіх аудиторських перевірок та надання супутніх аудиту послуг відповідно до встановлених стандартів (МСА) і чинного законодавства, які здійснюються шляхом зовнішніх і внутрішніх контрольних дій.

Мета аудиту — підтвердити надійність, достовірність, повноту і відповідність законодавству фінансової звітності.

Методологічні принципи – це принципи професійної поведінки аудиторів в ході проведення аудиту.

Мета аудиту

Фінансова звітність – це відображення керівництвом підприємства фінансового стану і результатів діяльності фірми. Ця звітність містить у собі твердження керівництва, які стосуються активів, зобов’язань, господарських операцій і подій. Твердження керівництва тісно зв’язані з загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку. Ці твердження - частина критеріїв, якими користується керівництво для відображення бухгалтерської інформації у фінансовій звітності. Для компонентів фінансової звітності характерні такі твердження.

Достовірно – згідно з цим твердженням підприємство справді є власником вказаних у статтях фінансової звітності активів і має відповідні зобов’язання. Активи існують; господарські операції мали місце; господарські операції належним чином дозволені.

Підраховано й оцінено – господарські операції підраховані (підраховано) і відображені відповідними сумами (включаючи операції в іноземній валюті). Активи й зобов’язання показані за їх реальною ціною (оцінені) згідно з існуючими принципами бухгалтерського обліку. При відображенні активів і зобов’язань враховано події та обставини, які впливають на їх реальну вартість (включаючи операції в іноземній валюті).

Записано і підсумовано – господарські операції, активи і зобов'язання, які повинні бути включені до фінансової звітності, відображені у записах бухгалтерського обліку (записано). Господарські операції відображені відповідними сумами (підсумовано) згідно з їх характером та існуючими принципами бухгалтерського обліку і віднесені до відповідного періоду. Окремо господарські операції і залишки на рахунках бухгалтерського обліку підсумовані у тих статтях фінансової звітності, до яких вони належать.

Необхідність проведення аудиту обумовлюється потребою користувачів мати достовірну й об'єктивну інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання, його фінансову звітність.

Користувачами цієї інформації можуть бути:

- уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади;
- власники, засновники господарюючого суб'єкта;
- інші юридичні й фізичні особи, які мають матеріальну зацікавленість у результатах господарсько-фінансової діяльності суб'єкта господарювання (кредитори, інвестори, постачальники та інші особи).

Слід також відмітити, що користувачі цієї інформації мають право згідно із ст. 9 Закону України «Про аудиторську діяльність» «виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, визначати обсяги й напрями аудиторських перевірок в межах повноважень, наданих законодавством, установчими документами або окремими договорами». Замовники аудиторських послуг визначають обсяги й напрями перевірок в межах своїх повноважень. Максимальні повноваження при визначенні обсягу перевірок мають власники, а представники органів державної влади та інші матеріально заінтересовані особи – в межах, наданих їм законодавством або визначених угодами.

Об'єктивність аудиторського висновку є обов'язковою умовою і однією з основних специфічних рис. Ця умова передбачається незалежністю аудиту і диктується потребами користувачів.

Користувачам необхідна впевненість у достовірності й повноті наданої їм інформації про фінансовий стан суб'єкта. При цьому самі користувачі не мають спеціальних знань для оцінки такої інформації. Це обумовлює їх потребу у висновку спеціаліста, зокрема аудитора.

Аудит – це певною мірою процес зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів. Аудитор не затверджує звіти суб'єктів господарювання і не відповідає за саму звітність. Він тільки висловлює свою думку про достовірність, повноту і відповідність законодавству фінансової звітності. Відповідальність за фінансову звітність лежить на керівниках господарюючого суб'єкта, що перевіряється. Аудит не звільняє керівництво суб'єкта господарювання від відповідальності.

Незважаючи на те, що думка аудитора збільшує довіру до фінансових звітів, користувач не може вважати, що ця думка є гарантією майбутньої життєздатності суб'єкта господарювання. Згідно з Міжнародними стандар-

тами аудиту (зокрема МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів») аудиторська перевірка призначена надати **достатню впевненість** у тому, що фінансові звіти, взяті як ціле, не містять суттєвих помилок.

Поняття достатньої впевненості пов'язане з накопиченням аудиторських доказів, потрібних аудитору для висновку про відсутність суттєвих викривлень у фінансових звітах, розглянутих як ціле. Достатня впевненість стосується всього процесу аудиторської перевірки. Однак існують обмеження, властиві аудиторській перевірці, які впливають на можливості аудитора виявити суттєві викривлення. Це є наслідком дії таких чинників, як:

- використання тестування;
- обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (наприклад, можливість змови);
- більшість аудиторських доказів є радше переконливими, ніж остаточними.

Крім того, робота, яку виконує аудитор для формування думки визначається його судженням, зокрема, про:

- а) збирання аудиторських доказів (наприклад, обираючи характер, час і обсяг аудиторських процедур);
- б) складання висновків на основі зібраних доказів (наприклад, визначення обґрунтованості оцінок, зроблених управлінським персоналом під час підготовки фінансових звітів).

Таким чином, **мета аудиторської перевірки** полягає в наданні аудиторіві можливості висловити свою думку стосовно того, чи відповідають підготовлені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах концептуальній основі фінансової звітності. Для висловлення аудиторської думки використовують такі формулювання: "справедливо й достовірно відображає" або "відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах", які є еквівалентними термінами.

Взагалі, **кінцева мета аудиту** — підтвердити надійність, достовірність, повноту і відповідність законодавству бухгалтерських звітів.

Мету аудиту деталізують **завдання аудиту**, які полягають в одержанні аудиторських свідчень щодо відповідності звітності встановленим критеріям.

Крім основного завдання, аудит може, залежно від конкретної ситуації і конкретної потреби, вирішувати низку таких **функціональних завдань**:

- коригування і санації;
- оперативного аудиту;
- стратегічного аудиту.

Завдання коригування і санації передбачають, що у випадку, якщо за результатами проведеного аудиту аудитором були зроблені негативні висновки, аудитор може на прохання клієнта розробити рекомендації з виправлення викритих помилок та зловживань. Аудитором можуть бути зроблені рекомендації, якщо це необхідно для санації і відновлення бухгалтерської документації, постановки бухгалтерського обліку. Але аудитор безпосередньо не бере участі у виправленні помилок і проведенні санації.

Завдання оперативного аудиту і аналізу передбачає дії аудитора безпосередньо у процесі господарської діяльності клієнта з метою попередження помилок, вибору оптимальних варіантів управлінських рішень. Аудитор сам безпосередньо рішення не приймає.

Завдання стратегічного аудиту передбачають, що аудитор на підставі даних, одержаних у процесі аудиту, розробляє пропозиції щодо перспективних питань розвитку господарюючого суб'єкта. Стратегічний аудит має на меті обґрунтування оптимальної чи надання пропозицій альтернативної стратегії і програми розвитку будь-якого аспекту або діяльності клієнта в цілому

Принципи аудиту

Принципи аудиту поділяють на дві основні групи:

- принцип методології;
- принципи професійної етики.

Принципи етики обов'язкові для дотримання в усіх випадках проведення аудиту, а окремі методологічні принципи можуть мати рекомендаційний характер.

Аудиторів слід дотримуватися "Кодексу етики професійних бухгалтерів", розробленого Міжнародною Федерацією бухгалтерів. ***Етичними принципами***, якими керується аудитор, виконуючи свої професійні обов'язки, є:

- а) незалежність;
- б) чесність;
- в) об'єктивність;
- г) професійна компетентність і належна ретельність;
- г) конфіденційність;
- д) професійна поведінка;
- е) дотримання технічних стандартів.

У контексті аудиторської діяльності принцип незалежності означає можливість проводити перевірку, оцінку результатів та оформлювати висновки з неупередженої точки зору. Є три аспекти незалежності:

- правова незалежність;
- етична;
- економічна.

Аудитор повинен виконувати свої функції неупереджено, для чого він повинен бути незалежним, чесним і об'єктивним. Чесність та об'єктивність аудитора мають особисте значення, коли він висловлює свою думку про фінансовий звіт. Аудитор не може уникнути тиску на нього в процесі своєї професійної діяльності, але він повинен протистояти цьому тиску. Аудитор повинен прагнути підвищувати свій професійний та загальноекономічний рівень. Аудитор повинен зберігати в таємниці всю інформацію, яка стосується стану справ клієнта. При цьому всі документи, пов'язані з аудитом, слід здавати клієнту. Аудитор повинен додержуватися конфіденційності всієї без винятку інформації, одержаної у процесі проведення аудиту. Єдиним винятком

з даного правила є обов'язок аудитора (аудиторської фірми) надати за рішенням судових органів або з санкції прокурора конкретну інформацію. Аудитор не має права використовувати інформацію і факти, отримані при аудиторських перевірках, для своєї вигоди, для вигоди третіх осіб або зі шкодою для клієнта. Аудитор повинен бути доброзичливим, сприяти встановленню добрих стосунків між колегами по роботі й представниками інших аудиторських фірм. Найважливіша характеристика професіонала - це всіляка підтримка професії і прагнення до кооперації між колегами. Аудитор з метою розширення своєї практики не може «відбивати» клієнтів у своїх колег засобами, які можуть призвести до зниження якості роботи або порушення прав третіх осіб на отримання достовірної інформації. Аудитор не може займатися само-рекламою, яка створює хибне уявлення у клієнтів і зачіпає інтереси колег. Аудитор повинен сприяти росту авторитета своєї професії в суспільстві. Він повинен бути чесним і не здійснювати вчинків, які можуть похитнути довіру і прихильність громади до аудиторської професії в цілому. Аудитору забороняється залучати клієнтів шляхом обдурювання, введення у хибне уявлення і помилкових тверджень та дій. Аудитор відповідає за кваліфіковане виконання своїх обов'язків, передбачених законодавством і встановлених договором із замовником. За шкоду, спричинену підприємству неякісним проведенням аудиту, аудитор несе майнову відповідальність.

Забороняється проведення аудиту (згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність»):

- 1) аудитором, який має прямі родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- 2) аудитором, який має особисті майнові інтереси в господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- 3) аудитором - членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- 4) аудитором - працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- 5) аудитором - працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- 6) аудитором в інших випадках, при яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

До **принципів методології** відносяться принципи, що визначають і регулюють порядок здійснення аудиторської перевірки. До них належать:

- 1) принцип взаємодії аудиторів;
- 2) принцип відповідальності за висновок;
- 3) принцип документального оформлення аудиторської перевірки;
- 4) принцип контролю якості роботи аудитора;
- 5) принцип планування;
- 6) принцип обґрунтування оцінки аудиторських доказів і системи внутрішнього контролю підприємства;
- 7) принцип визначення критеріїв суттєвості й достовірності;
- 8) принцип оцінки ризиків під час аудиторської перевірки;

9) принцип доцільності вибору методики аудиту звітності певного підприємства.

Якість аудиту

Проблема контролю якості роботи незалежних аудиторів (аудиторських фірм) є однією з ключових в організації аудиторської діяльності у вітчизняній і зарубіжній теорії та практиці аудиту. На сьогодні в Україні контроль якості роботи аудиторів набуває особливого значення. Це пов'язано з розвитком системи незалежного аудиту і переходом на Міжнародні стандарти аудиту.

Визначаючи поняття контролю якості, слід мати на увазі, що контроль якості роботи аудиторів (аудиторських фірм) може бути як зовнішнім, що здійснюється відповідними державами або професійними організаціями, так і внутрішнім, що здійснюється керівництвом і персоналом самої аудиторської фірми. Європейська федерація експертів (Federation des Experts Comptables Europeans, FECE) дає таке тлумачення терміна «зовнішній контроль якості» — це оцінка ефективності процедур внутрішнього контролю як на рівні діяльності фірми, так і на рівні виконання окремого цільового завдання з метою удосконалення стандартів аудиту. Слід також зазначити, що процес контролю якості має послідовність та елементи і здійснюється не тільки аудиторською фірмою, а й зовнішніми установами та професійними організаціями.

Контроль якості роботи аудитора (аудиторської фірми) — це система заходів, політика й процедури контролю, спрямовані на забезпечення виконання всіх аудиторських перевірок і надання супутніх аудиту послуг відповідно до встановлених стандартів (МСА) та чинного законодавства, які здійснюються шляхом зовнішніх і внутрішніх контрольних дій. Контроль якості має охоплювати всі види діяльності аудиторської фірми, а саме: безпосередньо аудит та інші аудиторські послуги (облікові, консалтингові тощо).

Приклад

Якщо брати до уваги зарубіжний досвід з цього питання, то, скажімо, у США Американським інститутом присяжних бухгалтерів (АІСПА) затверджено Стандарт контролю якості «Система контролю якості для фірм CPA²», відповідно до якого проводяться так звані колегіальні перевірки членами Комітету колегіальної перевірки чи Комітету громадського нагляду. Такі перевірки часто називають перевітками рівних. Аудиторська фірма, що перевіряється, має право вибору між призначенням перевіряючої групи Комітетом колегіальної перевірки і залученням іншої фірми — члена АІСПА для проведення перевірки. При цьому обопільні перевірки одночасно не допускаються. Для аудиторських фірм — членів АІСПА обов'язковими є такі вимоги: здійснення контролю якості; ротація партнерів (відповідальних за аудит); перевірка іншим партнером; заборона певних послуг (психологічне тестування, опитування громадської думки, допомога щодо об'єднання та

² CPA (Certified Public Accountant) — присяжний бухгалтер

придбання з оплатою посередницьких послуг, наймання керівників на роботу); повідомлення раді директорів клієнта про розбіжності в аудиті (між аудитором і адміністрацією клієнта); повідомлення про консультації, надані для адміністрації (повідомляється про це аудиторському комітету або раді директорів підприємства-клієнта); безперервне навчання (кожний аудитор повинен проходити щорічне професійне навчання); обов'язкова перевірка рівним за посадою (іншою аудиторською фірмою, комісією від професійної організації). Масштаби перевірок діяльності аудиторських фірм у США різні. В одних випадках перевіряється вся фірма, в інших — тільки окремі її відділи, а іноді контролюється виконання окремих індивідуальних завдань. Порівняно з вітчизняною практикою предмет перевірки аудиторських фірм CPA включає набагато більше елементів. Перевіряється не лише якість бухгалтерсько-аудиторської практики, а й оподаткування, дотримання вимог до членства в AICPA. У разі, якщо аудиторська фірма має декілька офісів (філій), оцінка якості роботи має ґрунтуватися на сукупній оцінці всіх її офісів.

Корисним є досвід Швеції, де всі аудитори — члени громадської професійної організації FAR повинні один раз на п'ять років підтвердити, що працюють у фірмі, яка підлягала перевірці.

Щодо видів контролю якості аудиту, то є два основні його види — **зовнішній і внутрішній**. Ще одним важливим питанням є чітке визначення форм контролю якості роботи аудиторів (аудиторських фірм). Отже при проведенні зовнішніх і внутрішніх перевірок розрізняють такі форми контролю: **попередній, поточний і подальший** контроль.

Внутрішній контроль якості самими аудиторськими фірмами повинен здійснюватися за рахунок їх витрат. Усі ці витрати звичайно дещо збільшуватимуть витрати клієнтів на проведення аудиту і надання аудиторських послуг, але це виправдовуватиметься підвищенням якості послуг, що надаватимуться; зменшенням ризику підтвердження недостовірної фінансової звітності.

Внутрішній контроль може бути попереднім, поточним і подальшим.

Попередній внутрішній контроль здійснюється при прийомі на роботу, призначенні аудитора (аудиторської бригади) на перевірку, узгодженні програми та плану перевірки, направленні на підвищення кваліфікації.

Поточний внутрішній контроль якості здійснюється у процесі проведення аудиту, виявленні відхилень від програми, оцінки роботи асистентів.

Подальший внутрішній контроль полягає у здійсненні детального вивчення виконаних аудиторами (асистентами) робіт, оцінці обґрунтованості висновків, достатності зібраних доказів, правильності документування роботи як за формою, так і за суттю.

Об'єктами внутрішнього контролю якості аудиту (аудиторських послуг) є аудиторська фірма, філія (дочірнє підприємство) аудиторської фірми, аудиторська бригада (група), аудитор. Якщо аудиторська фірма має філії (дочірні підприємства), то слід виділити такі специфічні види контролю, як

контроль головної аудиторської фірми (материнської компанії) за роботою своїх філій; міжфіліальний контроль у разі, якщо одна філія проводить перевірку іншої філії. У свою чергу, міжфіліальний контроль поділяється на національний (здійснюється в межах однієї держави) і міжнаціональний (міжнародний), коли філії розташовані на території різних країн (це є характерним для аудиторських фірм «великої четвірки»).

Кожна аудиторська фірма повинна створити свою внутрішньофірмову систему контролю якості роботи. Організаційні елементи, які входитимуть до цієї системи, структуру та процедури контролю визначають у кожному конкретному випадку, виходячи з масштабів діяльності аудиторської фірми, наявності (відсутності) філій, чисельності працюючих (штатного персоналу та залученого за контрактами), видів послуг, які надаються фірмою, положень установчих документів, видів сертифікатів аудиторів, а також стратегічних цілей, які має намір досягти у майбутньому аудиторська фірма.

Нормативне й законодавче регулювання **зовнішнього контролю** якості роботи аудиторів в Україні визначається Законом № 3125-XII “Про аудиторську діяльність”, Міжнародним стандартом аудиту 220 «Контроль якості аудиторської роботи», Положенням про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затвердженим рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2005 року №149/5.2. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг розроблено у відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність” і Концептуальної основи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні і є складовою національної системи контролю якості аудиторських послуг, яка впроваджується Аудиторською палатою України. Положення є обов’язковим для всіх суб’єктів аудиторської діяльності. Воно охоплює політику й процедури контролю якості суб’єктів аудиторської діяльності для всіх аудиторських послуг, а також дотримання суб’єктами аудиторської діяльності відповідних професійних стандартів стосовно завдань з надання впевненості.

Зовнішній контроль якості аудиторських послуг організує і проводить Аудиторська палата України (далі - АПУ). АПУ організовує і здійснює першу перевірку системи контролю якості всіх суб’єктів аудиторської діяльності відповідно до Положення впродовж п’яти років з 01 січня 2006 року по 31 грудня 2010 року.

Об’єктом зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні, який забезпечує АПУ, є ефективність роботи систем контролю якості суб’єктів аудиторської діяльності. **Метою перевірки** є допомога суб’єктам аудиторської діяльності в забезпеченні впевненості, що аудиторські послуги надаються відповідно до професійних стандартів.

У ході проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг досліджуються наступні питання:

- **історія фірми** (державна реєстрація і розвиток фірми, структура власності, наявність філій, відокремлених підрозділів, офісів, обсяг наданих послуг та його розподіл за видами послуг, тип клієнтів, галузі, в яких працює

суб'єкт аудиторської діяльності, професійна кваліфікація партнерів і персоналу);

- **загальний огляд політики і процедур контролю якості фірми** (наявність внутрішніх положень з процедур контролю якості, що відповідає стандартам аудиту та іншим нормативним документам з аудиту, останнє відновлення внутрішніх положень для забезпечення повноти відображення змін у нормативній базі, можливість отримати копії внутрішніх положень персоналом, зайнятим наданням аудиторських послуг);

- **дотримання етичних вимог** (наявність у фірми політики й процедур, що забезпечують особисту незалежність усіх партнерів і персоналу від усіх клієнтів з аудиту, документування політики і процедур незалежності, наявність особи, відповідальної за розв'язання питань, пов'язаних з незалежністю, чесністю та об'єктивністю);

- **професійна кваліфікація персоналу** і її удосконалення (процедури при найманні професійного персоналу, наявність політики і процедур забезпечення того, що персонал має відповідний рівень підготовки і досвідченості, процедури інформування персоналу про поточний розвиток професійних стандартів, наявність вимог до персоналу, зайнятому наданням аудиторських послуг, про участь у зовнішніх програмах удосконалення професійних знань, ведення відповідної документації, що підтверджує, що персонал відповідає вимогам АПУ та регуляторних органів до професійного рівня, регулярність проведення оцінювання роботи персоналу);

- **прийняття та продовження роботи з клієнтами** (наявність документованої політики і процедур оцінки потенційних клієнтів і їхнього схвалення як клієнтів, знання цих процедур усім персоналом, процедури оцінювання незалежності від потенційних клієнтів, наявність персоналу, відповідального за прийом і продовження роботи з клієнтом);

- **виконання завдання** (вимога використовувати стандартизовані форми робочих документів, наявність письмових внутрішніх положень і вимога документування процесу виконання аудиту, наявність процедур, що забезпечують виконання робіт відповідно до схвалених програм роботи, наявність стандартизованих форм робочих документів, вимог до їх зберігання);

- **моніторинг системи внутрішнього контролю якості** (наявність політики і процедур та відповідального фахівця або керівника за забезпечення моніторингу системи якості, застосовувані процедури для своєчасного аналізу і повідомлення професійного персоналу відповідних рівнів про результати моніторингу системи якості і пропонувані змін у політиці й процедурах фірми).

Запитання для самоконтролю

1. Що таке фінансова звітність?
2. Які твердження керівництва містить у собі фінансова звітність?
3. Як Ви розумієте наступні твердження:
 - а. достовірно;

- b. підраховано й оцінено;
 - c. записано і підсумовано.
4. Чим обумовлюється необхідність проведення аудиту?
 5. Хто є користувачами фінансової інформації про стан господарюючих суб'єктів?
 6. Що саме цікавить кожну групу користувачів фінансової інформації про стан господарюючих суб'єктів?
 7. Які права згідно з законодавством мають користувачі фінансової інформації стосовно проведення аудиту?
 8. Охарактеризуйте поняття достатньої впевненості?
 9. Які обмеження існують щодо достатньої впевненості аудитора і чим вони зумовлені?
 10. Сформулюйте мету аудиторської перевірки і мету аудиту? Чим вони відрізняються?
 11. Розкрийте сутність функціональних завдань аудиту.
 12. На які групи поділяють принципи аудиту?
 13. Назвіть і охарактеризуйте основні етичні принципи аудиту.
 14. Що означає принцип незалежності і які аспекти він має?
 15. Назвіть і охарактеризуйте основні методологічні принципи аудиту.
 16. Як Ви розумієте поняття “якість аудиту”?
 17. Що являє собою контроль якості аудиту?
 18. Які існують види й форми контролю якості аудиту?
 19. Що є об'єктом зовнішнього і внутрішнього контролю аудиту?
 20. Які питання досліджуються в ході перевірки аудиторів (аудиторських фірм)?

1.6. Види аудиту і супутні послуги

Основні питання

- ☑ *Класифікація видів аудиту*
- ☑ *Аудиторські послуги*

Глосарій термінів за темою

Операційний аудит – це перевірка будь-яких існуючих на підприємстві, в організації процедур і методів з метою оцінки їх ефективності.

Аудит на додержання нормативних вимог – це перевірка того, чи дотримується організація, аудит якої проводиться, процедур і правил, установлених для неї.

Аудит фінансової звітності – це перевірка дотримання під час складання фінансової звітності в цілому спеціально встановлених критеріїв.

Класифікація видів аудиту

Вивчення вітчизняної і зарубіжної літератури з аудиту підтверджує неоднозначність поглядів різних спеціалістів про види аудиту та його класифікацію. На сьогодні існують різні підходи до класифікації аудиту, що пояснюється застосуванням для цього різних ознак і методів класифікації.

Історична класифікація аудиту базується на цілях і методах аудиту на різних етапах його існування. Із зарубіжної літератури і практики відомо, що аудит має кілька історичних підходів:

- 1) підтверджуючий аудит;
- 2) процедурний аудит;
- 3) системний аудит;
- 4) аудит зон ризику.

Не вдаючись до докладного висвітлення суті кожного із зазначених підходів, слід зауважити, що **підтверджуючий аудит** полягає у перевірці дуже великої кількості фактичного матеріалу, різних бухгалтерських записів, для того щоб зробити загальний висновок. При цьому має місце майже дублювання бухгалтерських записів клієнта, а отже і витрата великої кількості праці аудитора. Проте навіть при цьому може мати місце ризик неправильного висновку про фактичний стан справ, наприклад через невідповідність тлумачення добутих даних, узагальнення їх та ін.

З використанням **процедурного аудиту** обсяг роботи аудитора трохи скорочується у зв'язку з тим, що на підприємстві діють заздалегідь визначені процедури обробки даних, а аудитор перевіряє їх надійність. Однак і в цьому разі аудитор може застосовувати невідповідні методи одержання аудиторських доказів, що також становить аудиторський ризик.

Аудитори давніх часів стверджували, що кількість і ймовірність виникнення помилок, зловживань та інших порушень обернено пропорційні ефек-

тивності функціонування системи внутрішнього контролю (згадаємо постулати аудиту). Тому при проведенні аудиту давались рекомендації щодо поліпшення системи внутрішнього контролю, що сприяло зменшенню помилок та інших порушень. При **системному аудиті** оцінюють ефективність функціонування систем (системи бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю) підприємства-клієнта. Тому необхідно передбачити, а отже й оцінити ризик того, що в цих системах у певних місцях можуть виникнути перебої або що вони є недосконалими, тобто оцінюються не власне самі дані, а якість їх одержання і контролю.

Збільшення обсягів бухгалтерської інформації, документації та звітності унеможливили ретельну і доскональну їх перевірку. У зв'язку з цим аудиторська перевірка стала проводитися вибірково. Але вибірковість аудиторської перевірки передбачає не механічний відбір документів для перевірки, а концентрування уваги аудиторів на найбільш ризикових операціях і облікових сферах. При **аудиті зон ризику** визначають найсуттєвіші позиції об'єкта перевірки (фінансової звітності підприємства) з урахуванням особливостей діяльності підприємства, яке перевіряють (галузі; структури управління; організації систем обліку і контролю, їх методики та ін.), а також зони ризику в усіх напрямках аудиторської перевірки, тобто місця, де вища вірогідність виникнення, допущення і можливого невиявлення помилок або обману. Такий підхід до проведення аудиту є найбільш перспективним, оскільки він економічний у зв'язку з тим, що скорочується строк проведення аудиторської перевірки, її трудомісткість і підвищується ефективність. Теперішній етап розвитку аудиту дозволяє визначити його як аудит, що базується на ризику.

За характером виконуваної аудиторської роботи виділяють три типи аудиту: операційний аудит; аудит на дотримання нормативних вимог; аудит фінансової звітності.

Операційний аудит – це перевірка будь-яких існуючих на підприємстві, в організації процедур і методів з метою оцінки їх ефективності. Результатом проведення операційного аудиту стають рекомендації керівництву щодо шляхів підвищення ефективності роботи організації. Оскільки операційний аудит проводиться у багатьох сферах, у яких можна оцінити операційну ефективність, неможливо точно охарактеризувати типовий операційний аудит. В одній організації аудитори можуть оцінити надійність і достатність інформації, що використовується керівництвом для прийняття управлінських рішень (наприклад, щодо придбання нових основних засобів), тоді як в іншій організації вони можуть оцінити ефективність документообороту, пов'язаного з процесом продажу. У процесі операційного аудиту перевірка не обмежується тільки перевіркою процедур ведення бухгалтерського обліку. Результати операційного аудиту значно важче визначити, ніж результати двох інших видів аудиту. Причина тут в тому, що ефективність проведення певних операцій оцінити об'єктивно важче, ніж дотримання нормативних вимог або опублікування фінансової звітності відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку. Установлені для оцінки операційної ефективності

критерії є дуже суб'єктивними, тому з цього погляду операційний аудит час-то відносять скоріше до управлінського консультування, ніж до аудиту.

Метою *аудиту на додержання нормативних вимог* є визначення, чи дотримується організація, аудит якої проводиться, процедур і правил, установлених для неї. Аудит на дотримання нормативних вимог, що проводиться для організацій, які ведуть комерційну діяльність, передбачає, зокрема, наступне:

- визначення, чи дотримуються працівники бухгалтерського відділу компанії установлених для них керівництвом процедур ведення бухгалтерського обліку;

- перевірку ставок заробітної плати з метою визначити, чи дотримуються при нарахуванні заробітної плати встановлених законодавством мінімальних ставок заробітної плати;

- перевірку дотримання компанією умов договорів із позичальниками та ін.

В окремих підрозділах складність проведення аудиту на дотримання нормативних вимог значно зростає, оскільки їх діяльність регулюється великою кількістю нормативних актів.

Аудит фінансової звітності проводиться з тим, щоб визначити, чи дотримані під час складання фінансової звітності в цілому спеціально встановлені критерії. Цими критеріями звичайно є загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку. Аудит фінансової звітності виконується для визначення того, чи узгоджена зведена фінансова звітність із певними критеріями. Звичайно критеріями є загальноприйняті бухгалтерські принципи, хоча поширена також практика проведення аудиту фінансової звітності на основі наявних грошових коштів або на будь-якій іншій основі, притаманній бухгалтерії, господарської системи, що перевіряється. Фінансова звітність у найзагальнішому випадку включає бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів. Аудит фінансової звітності базується на припущенні, що вона буде використана різними групами для різних цілей. Отже більш ефективним є варіант, коли один аудитор виконує аудит і робить висновок, на який можуть покластися всі користувачі, ніж той, при якому кожний користувач проводив би власний аудит. Якщо користувач вважає, що загальний аудит не забезпечує достатньої для його цілей інформації, він може отримати додаткові дані.

За ініціативою здійснення аудит поділяють на:

- *обов'язковий* (регламентований) - його проведення регламентується законодавством і нормативними актами, де визначено категорії суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту. Обов'язковий аудит необхідний багатьом категоріям суб'єктів господарювання. Їх перелік наведено в табл.1.6.1;

- *добровільний* (ініціативний) - об'єкт аудиту, обсяг робіт та період і строки їх виконання обумовлюються угодою між суб'єктами підприємницької діяльності і аудиторською організацією. Добровільний аудит проводиться

з власної ініціативи замовника. Право бути замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, визначати обсяги й напрямки аудиторських перевірок в межах повноважень, наданих законодавством, установчими документами або окремими договорами, мають користувачі бухгалтерської звітності.

Таблиця 1.6.1 - Категорії суб'єктів господарювання, що підлягають обов'язковому аудиту

№ п/п	Законодавчо встановлені випадки обов'язкової аудиторської перевірки	Нормативний акт, який передбачає обов'язковість аудиторської перевірки
1	Фінансове положення <u>ЗАСНОВНИКІВ</u> (крім фізичних осіб) відкритих акціонерних товариств відносно їх здатності зробити певні внески до статутного фонду повинно бути перевірено (аудиторською фірмою)	Частина четверта ст.13 Закону України „Про господарські товариства”
	<u>Проведення аудиту обов'язкове для перевірки фінансового становища засновників</u> : комерційних банків; підприємств з іноземними інвестиціями; акціонерних товариств; холдінгових компаній; інвестиційних фондів; довірчих товариств та інших фінансових посередників	П.2 ст.10 Закону України „Про аудиторську діяльність”, Ст.2 Декрету КМУ „Про довірчі товариства”
	Дані про результати фінансово-господарської діяльності засновників <u>ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ</u> за останній до представлення документів фінансовий рік і на останню звітну дату повинні бути засвідчені аудитором	П.2 ст.11 Закону України „Про недержавне пенсійне страхування”
	Для отримання ліцензії страховик надає довідку про фінансове становище засновників страховика, затверджену аудитором (аудиторською фірмою)	Ст.38 Закону України „Про страхування”
	Для отримання ліцензії на здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами, посередник надає в Фонд держмайна: <ul style="list-style-type: none"> - висновок аудитора (аудиторської фірми) про фінансове становище засновників (юридичних осіб) посередника; - висновок аудитора (аудиторської фірми) про повну сплату статутного фонду посередника 	П.2.1 «Інструкції про умови і правила здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами та контроль за їх дотриманням», затвердженої наказом Фонду держмайна України, Ліцензійної палати при Мінекономіці України від 19.02.97 р. № 190/ЛПІ-7

2	Достовірність і повнота річної фінансової звітності товариства повинні бути затверджені аудитором (аудиторською фірмою)	Частина друга ст.18 Закону України „Про господарські товариства”
	Проведення аудиту обов'язково для підтвердження достовірності та повноти річного балансу та звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарських суб'єктів незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких офіційно публікується, за винятком установ та організацій, які повністю існують за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю. Обов'язкова аудиторська перевірка річного балансу та звітності господарських суб'єктів з річним господарським оборотом менше двохсот п'ятидесяти не оподаткованих мінімумів проводиться один раз в три роки	П.1 ст.10 Закону України „Про аудиторську діяльність”
	Достовірність та повнота річного балансу та звітності <u>довірчих товариств</u> повинні бути затверджені аудитором (аудиторською фірмою)	Ст.5 Декрету КМУ „Про довірчі товариства”
	Достовірність та повнота річного балансу та звітності <u>кредитного союзу</u> повинні бути затверджені аудитором (аудиторською фірмою)	Ст.22 Закону України „Про кредитні спілки”
	Планові аудиторські перевірки діяльності <u>пенсійних фондів</u> , адміністраторів, компаній по управлінню активами, зберігачей, страхових організацій та банків, які пропонують послуги у сфері недержавного пенсійного забезпечення, проводяться не менше одного разу на рік	Ст.5 Закону України „Про недержавне пенсійне страхування”
	Достовірність та повнота річного балансу та звітності <u>страховиків</u> повинні бути затверджені аудитором (аудиторською фірмою)	Ст.34 Закону України „Про страхування”
	У річному звіті емігента цінних паперів знаходяться підтверджені аудитором річний баланс та довідка про фінансове становище	Ст.24 Закону України „Про цінні папери та фондову біржу”
	У цілях перевірки та підтвердження правильності річної фінансової звітності <u>компанія по управлінню активами</u> повинна щорічно притягати аудитора (аудиторську фірму) для встановлення відповідності вказаній звітності результатам своєї діяльності з активами	Ст.5 Закону України „Про інститути спільного інвестування (пайовий корпоративні інвестиційні фонди)”
3	Річний баланс і звітність <u>інвестора</u> про діяльність, пов'язану з виконанням угоди <u>про розподіл продукції</u> , підлягають обов'язковій щорічній аудиторській перевірці	П.11 ст.25 Закону України „Про угоди про розподіл продукції”
	Достовірність та повнота <u>ліквідаційного балансу</u> повинні бути затверджені аудитором (аудиторською фірмою), за винятком товариств з річним господарським оборотом менше двохсот п'ятидесяти не оподаткованих мінімумів	Частина друга ст.20 Закону України „Про господарські товариства”

	Повнота і достовірність ліквідаційного балансу <u>сільськогосподарського кооперативу та об'єднання</u> (асоціації, союзу) сільськогосподарських кооперативів повинні бути затверджені аудитором	П.2 ст.38 Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію”
4	Проведення аудиту обов'язкове для емітентів цінних паперів	П.3 ст.10 Закону України „Про аудиторську діяльність”
	Емітент повинен надати органу, який <u>реєструє випуск цінних паперів</u> або інформацію про випуск цінних паперів, баланс та довідку про фінансове положення, затверджені аудитором (аудиторською фірмою)	Частина третя ст.22 Закону України „Про цінні папери та фондову біржу”
	Для отримання дозволу на здійснення емісії сертифікатів емітент (кредитодавець, який володіє іпотечними активами) надає бухгалтерську звітність за останній звітний рік, підтверджену аудиторським висновком	Ст.47 Закону України „Про іпотечне кредитування, операції з консолідованим іпотечним боргом та іпотечних сертифікатах”
	Для отримання дозволу на здійснення емісії сертифікатів фондом операцій з нерухомістю емітент надає, а саме, бухгалтерську звітність за останній звітний рік, підтверджену аудитором	Ст.43 Закону України „Про фінансово-кредитний механізм та управління майном при будівництві житла і операціях з нерухомістю”
5	Проведення аудиту обов'язково для постановки питання про призначення неплатоспроможним або банкрутом	П.5 ст. 10 Закону України „Про аудиторську діяльність”
6	Підприємства, установи та організації, які займаються недержавним пенсійним забезпеченням або в назвах яких використовуються слова „недержавний пенсійний фонд” або „пенсійний фонд” і які прийняли рішення про реорганізацію <u>в пенсійні фонди</u> , надають звіти про результати фінансово-господарської діяльності за попередній фінансовий рік і на останню звітну дату поточного року, що передують дню подачі заяви на реєстрацію, затверджені висновком аудитора	П.2 ... положень Закону України „Про недержавне пенсійне страхування”
7	Обов'язковою є аудиторська перевірка у випадку змущеної санації <u>страховика</u>	Ст.43 Закону України „Про страхування”
8	Всі понесені видатки й збитки іноземних інвесторів, завдані їм в результаті дій, вказаних в ст.9 Закону України „Про режим іноземного інвестування”, повинні бути відшкодовані на основі поточних ринкових цін та/або обумовленої оцінки, підтверджених аудитором або аудиторською фірмою	Частина друга ст.10 Закону України „Про режим іноземного інвестування”

За суб'єктами виділяють **зовнішній** і **внутрішній** аудит. Зовнішній аудит проводиться незалежними аудитором і аудиторськими фірмами, а внутрішній – працівниками підприємства, які є спеціалістами з обліку, контролю і аналізу. Незалежні аудитори (аудиторські фірми) повинні отримати в АПУ сертифікат аудитора. Для внутрішніх аудиторів сертифікат не обов'язковий.

Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього аудиту наведена в табл. 1.6.2.

Таблиця 1.6.2 - Порівняльна характеристика зовнішнього і внутрішнього аудиту

Ознаки	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Суб'єкт здійснення	Здійснюється спеціалістами з обліку, контролю і аналізу, які працюють у даній господарській системі	Здійснюється сертифікованими (незалежними) професіоналами, які виконують функцію підтвердження на договірній основі
Основне завдання	Задоволення потреб адміністрації у межах певної господарської системи	Висловлення думки щодо перевіреної інформації для потреб клієнта і користувачів інформації (акціонерів, інвесторів, банків, партнерів, органів влади та ін.)
Взаємозв'язок	Діяльність і ефективність безпосередньо впливають на обсяг, зміст і характер зовнішнього аудиту	Обсяг, зміст і характер, а також аудиторський ризик визначаються залежно від якості внутрішнього аудиту
Об'єкт	Господарські операції, використання ресурсів, стан обліку і внутрішнього контролю перевіряються на відповідність встановленим обліковій політиці і загальнометодичним положенням	Стан обліку і звітності, ефективність використання ресурсів і рівень внутрішнього контролю перевіряються, щоб визначити масштаб зовнішнього аудиту і рівень початкової довіри до даних обліку і звітності клієнтів
Орієнтація в роботі	Робота орієнтується залежно від потреб функціонального і лінійного управління в даній господарській системі	Аудит орієнтований на найважливіші позиції звітності й джерела доходів із застосуванням необхідних групувань за видами ресурсів і однотипних операцій
Відношення до збереження активів	Аудит прямо пов'язаний із поточним забезпеченням збереження активів контролем постановки і організації матеріальної відповідальності, виявленням і ліквідацією заборгованості з нестач, витрат і розкрадань	Аудит зв'язаний з виявленням фактів шахрайства і розкрадання, контролем за встановленням матеріальної відповідальності не прямо, а опосередковано, тобто виникає в тому разі, коли їх результатом є приписки та інші викривлення звітності
Залежність	Внутрішній аудит повинен бути незалежним від суб'єкта господарювання, що ревізується лише організаційно, а в цілому він задовольняє потреби керівника даної господарської системи і одержує від нього заробітну плату	Зовнішній аудит повинен бути незалежним від клієнта не тільки організаційно, а й матеріально

Періодичність здійснення	Внутрішній аудит - частина внутрішнього контролю, який повинен бути безперервним	Зовнішній аудит є періодичним, здійснюється при обов'язковому аудиті - з річним або трирічним інтервалом, при добровільному — залежно від бажання і потреб клієнта
Межа	Визначається керівництвом суб'єкта господарювання	Визначається договором між аудитором і замовником
Звітність	Перед керівництвом у вигляді звіту, форма якого визначається керівником служби внутрішнього аудиту	Перед третіми особами у вигляді висновку, що складається за вимогами Міжнародних стандартів аудиту

Основна відмінність внутрішнього аудиту від зовнішнього полягає в тому, що спрямованість внутрішнього аудиту направлена на потреби керівництва суб'єктів господарювання, а зовнішнього – на зменшення інформаційного ризику користувачів фінансової звітності.

Між зовнішнім і внутрішнім аудитом є певний зв'язок і відмінності. Для аудитора, який проводить зовнішній аудит, важливо дослідити роль, яку виконує в організації внутрішній аудит з метою зменшення дублювання робіт. Це можливо незалежно від того, чи охоплює внутрішній аудит фінансову систему, чи контролює такі сфери, як управління руху товарно-матеріальних цінностей або фінансовий менеджмент. Крім цього, у МСА №610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" наголошується на тому, що зовнішній аудитор повинен оцінити внутрішню функцію аудиту так, як він вважає за доцільне. Це відповідатиме визначенню суті, часу проведення та обсягу процедур аудиту. Адекватна функція внутрішнього аудиту буде оправданням скорочення процедур, виконаних зовнішнім аудитором, але не може виключати їх.

Отже зовнішній аудитор певною мірою покладається на результати роботи внутрішнього аудиту. При розв'язанні однакових завдань внутрішні й зовнішні аудитори можуть використовувати ті ж самі прийоми і процедури контролю. Це підтверджує тісний зв'язок між зовнішнім і внутрішнім аудитом.

Внутрішній аудит в Україні поки що впроваджується повільно і не зайняв належного місця в системі управління великих і середніх підприємств. Діючі контрольно-ревізійні служби на багатьох підприємствах не виконують повною мірою всіх функцій, властивих внутрішньому аудиту.³

За об'єктами аудит поділяється на бухгалтерський, управлінський (операційний), екологічний, фінансової звітності тощо.

Бухгалтерський аудит - це аудит стану організації і ведення обліку, правильності складання бухгалтерської звітності. Він здійснюється лише фахівцями з бухгалтерського обліку.

Під **управлінським (операційним) аудитом** розуміють вивчення ділових операцій з метою формування рекомендацій щодо економічного та

³ Більш детально внутрішній аудит буде розглянуто у наступних розділах посібника

ефективного використання ресурсів, досягнення кінцевого результату і формування політики господарюючого суб'єкта. Він повинен допомагати керівникам виконувати їх функції належним чином, для сприяння підвищенню прибутковості підприємства.

Екологічний аудит - це дослідження всіх аспектів господарської діяльності підприємства незалежно від форми власності з метою визначення розміру, прямого або непрямого впливу на зміни стану навколишнього середовища з тим щоб привести природоохоронну діяльність у відповідність з вимогами законодавства та нормативних актів України, оптимізувати використання природних ресурсів, знизити та впорядкувати енергоспоживання, зменшити відходи, запобігти аварійним викидам і техногенним катастрофам.

Необхідність проведення екологічного аудиту полягає в тому, що його результати є підставою, вихідною базою для прийняття рішення про проведення необхідних природоохоронних заходів. Вирішення конкретної екологічної проблеми може здійснюватися різноманітними, часто альтернативними методами. В Україні екологічний аудит теоретично не розроблений і майже не має практичного застосування.

Аудит фінансової звітності — це перевірка достовірності складеної суб'єктом господарювання звітності для надання її зовнішнім користувачам.

За участю в процесі проведення аудиту різних фахівців і аудиторських організацій аудит поділяють на:

- **однопредметний** — досліджуються питання одного виду аудиту (платоспроможності, емісії цінних паперів);

- **багатопредметний** — комплексний аудит, в якому беруть участь фахівці різних спеціальностей, а також різних аудиторських організацій. Багатопредметний аудит може здійснюватися локально, коли кожний аудитор досліджує питання, що стосуються його компетенції. Свої висновки вони передають замовнику для узагальнення і комплексної оцінки залежно від його потреб;

- **комісійний** аудит проводиться кількома фахівцями різних спеціальностей, але однієї аудиторської організації, тому узагальнення роблять в одному висновку, який підписують всі аудитори, що брали у ньому участь. Цей аудит здійснюється аудиторськими фірмами, тому одного з аудиторів призначають керівником. Його обов'язком є синтезування результатів дослідження різних аудиторів, які брали участь у комісійному аудиті. Керівник аудиторської групи повинен мати найбільші пізнання в галузі методології фінансово-господарського контролю, методики економічних досліджень, уміти синтезувати висновки інших аудиторів (економістів, соціологів, технологів), що стосуються однієї програми дослідження.

За функціями в управлінні фінансово-господарською діяльністю аудит поділяють на:

– **запобіжний** — це аудит, який має запобігати різного роду помилкам, зловживанням та іншим негативним ситуаціям у фінансово-господарській діяльності до їх виникнення, тобто на стадії прийняття облікових рішень. Проводиться він здебільшого внутрішнім аудитом, який діє у структурі підприємства як спеціальний підрозділ або цими функціями наділено контрольно-ревізійний підрозділ. При запобіжному аудиті аудитором на договірних засадах можуть здійснюватись розробка, аналіз та оцінка проектів, кошторисів та іншої документації, пов'язаної зі створенням нових підприємств, видів виробництва тощо. Внутрішні аудитори прораховують ефективність операцій від їх задуму до здійснення;

– **перманентний** — це аудит, який виконується безперервно у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства і має на меті сприяння якості обліку і внутрішнього контролю. Перманентний аудит здійснюється внутрішнім аудиторським підрозділом підприємства або зовнішнім аудитором на договірних засадах. При перманентному аудиті відбувається консультування суб'єкта підприємницької діяльності з питань організації бухгалтерського обліку та організації внутрішнього контролю, проведення контролю за період здійснення операцій. Внутрішні суб'єкти аудиту здійснюють оперативний контроль в момент проведення операцій;

– **ретроспективний** — це аудит, який здійснюється після виконання господарських операцій здебільшого за минулий рік. Проводиться він зовнішніми аудиторськими організаціями. Зовнішній аудит виконують аудиторські фірми за договорами із замовниками, підприємствами і підприємцями. Відповідно до цих договорів замовник надсилає аудиторській фірмі замовлення, в якому визначає конкретні питання для вирішення їх аудитором. Питання ці стосуються перевірки стану фінансово-господарської діяльності за даними бухгалтерського обліку, балансу і звітності. При цьому аудитор визначає відповідність такої діяльності законодавству, а також достовірність її відображення в системі бухгалтерського обліку й звітності. На договірних засадах аудиторська фірма надає підприємству-замовнику різні аудиторські послуги з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю фінансово-господарської діяльності, консультації і рекомендації з питань бізнесу.

За способом проведення можна виділити **суцільний, вибірковий і комбінований** аудит. При суцільному аудиті перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображені факти господарювання, за весь період, що підлягає аудиту. Вибірковий аудит передбачає вивчення лише певної частини документів, що відбираються на підставі науково обґрунтованої схеми, за той чи інший період часу. Комбінованим називають аудит, в ході якого одна частина документів та інформації вивчається суцільно, а інша – вибіркоким способом.

За формою власності аудиторського органу аудит поділяється на **державний, колективний, приватний**. В Україні, на відміну від розвинутих країн Заходу, аудиторський контроль на державному рівні поки що не набув поширення. Ці функції виконує контрольно-ревізійне управління при

Міністерстві фінансів України. Колективний аудит передбачає діяльність окремих аудиторів через аудиторські фірми, а приватний — коли процес аудиту здійснюється окремим аудитором, котрий зареєстрований в органах влади як підприємець (не юридична особа).

Беручи до уваги певні традиції наукової класифікації в економічному аналізі, ревізії та контролі, аудит можна розглядати залежно від періодичності здійснення як **одноразовий і періодичний**.

Залежно від галузей діяльності аудит поділяють на **загальний, банківський, страхових організацій, бірж, позабюджетних фондів, інвестиційних компаній** та ін.

Залежно від тривалості співпраці між клієнтом і аудитором виділяють **первинний і повторний** аудит. Первинний аудит проводиться аудиторською фірмою (аудитором) вперше для даного клієнта. Це суттєво збільшує ризик і трудомісткість аудиту, оскільки аудитори не мають необхідної інформації про особливості діяльності клієнта, його систему внутрішнього контролю і т. ін. Повторний аудит здійснюється аудиторською фірмою (аудитором) повторно або регулярно, тому аудитор уже має відповідні відомості про специфіку клієнта, його позитивні й негативні сторони в організації бухгалтерського обліку, внутрішній контроль за результатами тривалої співпраці з клієнтом (консультування, допомога і попередні перевірки).

Практика роботи аудиторських фірм свідчить про переваги повторного аудиту. Така співпраця зручна і аудиторам (протягом багатьох років вони досконало вивчають діяльність клієнта), і клієнту, який отримує допомогу і підтримку, засновані на багаторічній співпраці. Більше того, заміна клієнтом аудиторської фірми часто викликає насторогу як у споживачів інформації, так і в аудиторів. Але на практиці є багато прихильників ідеї ротації аудиторів, тобто їх заміни кожні 5-7 років з метою досягнення об'єктивності й незалежності.

Отже всі види аудиту взаємозв'язані в єдиній системі фінансово-господарського контролю, спрямовані на вдосконалення підприємницької діяльності незалежно від форм власності і господарювання в умовах ринкових відносин.

Аудиторські послуги

Під аудиторськими розуміють послуги, які аудитори, керуючись чинним законодавством, можуть надати клієнтам окрім проведення аудиту. Надання багатьох видів послуг вимагає від аудиторів-виконавців професійної компетентності у сферах: бухгалтерського обліку, аудиту, організації фінансів, оподаткування, господарського права, економічного аналізу та з інших питань.

У межах комплексу послуг, запропонованого аудиторськими фірмами, використовується багато різних можливостей. Перелік можливих аудиторських послуг визначається Аудиторською палатою України.

Надаючи супутні аудиту послуги, аудитори повинні дотримуватись наступних **принципів**:

- професійна незалежність взаємної допомоги, що надається клієнту. Аудитор повинен підтримувати об'єктивність своїх суджень і надання висновків від можливого впливу таких факторів клієнтської сфери: фінансового, адміністративного, політичного та емоційного тиску;

- професійна компетентність і високий професійний рівень. Вимоги до професійного рівня аудитора надзвичайно високі. Компетентна перевірка документів і операцій, кваліфікована обробка аудитором проведених досліджень з використанням досягнень передової наукової аудиторської думки; застосування практичного досвіду своєї фірми на підприємстві, що консулюється; створення для нього якісного продукту, викладеного в найбільш короткій і лаконічній формі обґрунтованого висновку, у вигляді порад, оцінок, пояснень, рекомендацій, методологічних пропозицій;

- принцип міжгалузевого підходу є похідним від попереднього. Його сутність полягає в тому, що використовуючи досягнення науки і передового досвіду діяльності різних підприємств, аудитор допомагає вирішувати однотипні проблеми на різних підприємствах;

- рекомендаційний характер аудиторської діяльності. Аудитори позбавлені права давати вказівки або приймати рішення, але вони несуть відповідальність за якісний зміст, об'єктивність і обґрунтованість своїх порад. Майстерність і мистецтво аудитора полягає у вмінні дати не тільки правильну, корисну раду, але необхідним чином, відповідній особі і в потрібний час;

- сприяння підвищенню професійної компетентності персоналу підприємства-клієнта. Надаючи послуги замовнику аудитор в той же час повинен навчати кранівників підприємства питанням ведення обліку, організації фінансів, проведенню аналізу тощо;

- дотримання етичних норм при наданні послуг. Принцип передбачає надання аудитором тільки тих послуг, в яких він достатньо компетентний, дотримання об'єктивності в ході перевірки, збереження комерційної таємниці клієнта.

Аудиторські послуги класифікують за трьома ознаками: за змістом, за принципом сумісності і за відношенням до атестації.

За змістом виділяють:

- послуги дії;
- послуги контролю;
- інформаційні послуги.

До **послуг дії** відносять послуги по складанню документів, склад яких передбачено договором з клієнтом і таких, яких раніше не було; комп'ютеризація бухгалтерського обліку, складання звітності, розрахунків за податками і платежами, аналізу господарської діяльності, аудиту тощо.

До **послуг контролю** відносяться послуги з перевірки документів щодо їх відповідності критеріям, узгодженим аудиторською фірмою з клієнтом; контроль ведення обліку і складання звітності; контроль нарахування та

сплати податків та інших обов'язкових платежів; тестування бухгалтерського персоналу клієнта тощо.

До **інформаційних послуг** відносяться: послуги з надання усних і письмових консультацій з різних питань; проведення навчання, семінарів, круглих столів; інформаційне обслуговування; видання методичних рекомендацій тощо; підвищення кваліфікації і навчання персоналу клієнта; наукова розробка, видання методичних посібників і рекомендацій з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу господарської діяльності, аудиту, господарського права.

За принципом сумісності виділяють послуги **сумісні й несумісні з проведенням обов'язкового аудиту**. Поділ аудиторських послуг за принципом сумісності обумовлений тим, що аудитори, які надають послуги дії (наприклад, ведення обліку і складання звітності), не можуть мати достатнього рівня об'єктивності при виконанні послуг контролю (наприклад, комплексної перевірки складеної ними звітності з видачею аудиторського висновку).

До послуг, сумісних з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту належать:

- оцінка активів і пасивів, економічних та інвестиційних проектів, економічної безпеки, систем бухгалтерського обліку й організації внутрішнього контролю;
- тестування облікового персоналу;
- проведення добровільного аудиту;
- контроль ведення обліку і складання звітності;
- контроль нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів;
- аналіз господарської діяльності;
- представлення інтересів клієнта за його дорученнями перед третіми особами;
- консультування з питань реєстрації, реорганізації та ліквідації підприємства,.

До послуг, що несумісні з проведенням обов'язкового аудиту, відносяться:

- організація і ведення обліку;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- складання фінансової звітності;
- складання податкової звітності.

По відношенню до атестації послуги, що надаються аудиторами, поділяються на **атестовані** (що вимагають надання аудиторського висновку, перш за все це власне аудит) і на **неатестовані** (що не вимагають надання аудиторського висновку).

До неатестованих належать послуги, за якими формальна звітність аудитора безпосередньо на адресу клієнта відсутня. Серед них:

а) відновлення і ведення бухгалтерського обліку; складання бухгалтерської звітності, а також звітності щодо цінних паперів, проспектів емісії тощо;

б) податкове планування і оптимізація оподаткування, складання декларацій про доходи й представлення інтересів клієнта в податкових службах;

в) консультаційні послуги, що надаються звичайно не тільки у сфері бухгалтерського обліку і податків, а й щодо комп'ютерних систем, технології виробництва і навіть при наборі кандидатів на керівні посади.

До основних послуг, які здійснюють аудиторські фірми відносяться наступні роботи:

Комплексна перевірка, яка проводиться у вигляді обов'язкового (проведення вимагається законодавством) і добровільного (проводиться за власною ініціативою клієнта) аудиту, передбачає повну, глибоку і всебічну перевірку фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах на відповідність нормам, що регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів. Перелік питань такої перевірки може бути регламентований державними органами. У ході комплексної аудиторської перевірки може проводитися суцільна або вибіркова перевірка фінансово-господарської інформації. Результатами цієї роботи є аудиторський висновок про ступінь достовірності фінансової звітності, який може оприлюднюватися, і звіт аудитора, який обґрунтовує аудиторський висновок з вказівками конкретних порушень і відхилень, але не може надаватися зовнішнім користувачам.

Оглядова перевірка – це неглибока перевірка обліку і звітності на предмет виявлення відхилень від вимог законодавства. Завданням оглядової перевірки фінансової звітності є надання аудитору можливості встановити негативні факти, які дають змогу зробити висновок, що інформація, отримана з бухгалтерського обліку, неправдиво подається (звіти неправильні або некоректні). При оглядових перевірках облік і звітність не досліджуються так детально, як при аудиті. Як правило, при проведенні оглядової перевірки аудитором оцінюється порівнянність усіх форм звітності відповідно до «Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності».

Операційна (тематична) перевірка бухгалтерського і податкового обліку – це перевірка окремих сфер облікової діяльності підприємства. Під час операційної перевірки аудитор досліджує окремі питання, про які він домовився з клієнтом. Звіт аудитора про виконання операційної перевірки є внутрішнім документом і може становити комерційну таємницю замовника. Прикладом операційної перевірки може бути перевірка правильності відображення в обліку й звітності нарахування і виплати заробітної плати на підприємстві-замовнику (з перевіркою правильності розрахунку і своєчасності сплати податків із заробітної плати, відповідних обов'язкових зборів і платежів), правильності нарахування, сплати і звітування з ПДВ, відповідності законодавству операцій з підзвітними особами. Операційна перевірка може за-

стосуватися при підготовці до планової податкової перевірки, перевірці найбільш ризикових сфер облікової діяльності.

Компіляція (трансформація бухгалтерського обліку) – це переклад звітності на облікові стандарти інших країн. Компіляція проводиться шляхом деталізації, перегруповання облікової інформації, складання трансформаційних таблиць, на основі яких формують звіти за іноземними стандартами. Як правило, таку послугу замовляють підприємства, які мають іноземні інвестиції, іноземних інвесторів, ведуть зовнішньоекономічну діяльність.

Ведення обліку. На підприємстві, яке не має бухгалтерської служби, бухгалтерський облік може вестися спеціалізованою аудиторською фірмою чи аудитором на договірних засадах. Ведення обліку підприємства полягає в реєстрації господарських фактів у регістрах бухгалтерського і податкового обліку, розрахунку податків, складанні й поданні звітності. При веденні обліку аудитор розробляє облікову політику, формує робочий план рахунків, визначає бухгалтерські регістри і форму бухгалтерського обліку. Аудиторська фірма бере на себе обов'язки обробки первинних документів, розрахунку податків, складання звітності. Обов'язки формування первинних документів, взаємовідносини з банком залишаються за підприємством. Періодично первинні документи передаються аудиторській фірмі, яка здійснює ведення обліку. При порівняно малих обсягах документообігу така послуга може гарантувати якість ведення бухгалтерського обліку і економію коштів. Ведення обліку може здійснюватись як з усіх видів і ділянок обліку (повне ведення бухгалтерського обліку), так і окремих ділянок і розділів обліку (облік руху запасів; облік розрахунків з оплати праці тощо). Ця послуга часто надається в поєднанні зі складанням бухгалтерської (фінансової) звітності, захистом бухгалтерської (фінансової) звітності і податкових декларацій в податкових органах.

Відновлення обліку – це реєстрація господарських операцій попередніх періодів у регістрах бухгалтерського обліку, складання звітів попередніх періодів, розрахунок сум несплачених податків. Відновлення обліку необхідне, коли в попередні періоди облік не проводився або проводився з порушеннями, виправлення яких вимагає повної переробки регістрів обліку і звітності. Відновлення обліку передбачає відновлення первинних документів, якщо це можливо, обробку первинних документів, розрахунок належних до сплати податків, складання звітності. На відміну від державних податкових органів, аудитори розраховують належні до сплати суми податків для законного зменшення податкових платежів (у разі виявлення недоплат - законного зменшення штрафів і санкцій), а не стягнення додаткових сум до бюджету і позабюджетних фондів. При цьому замовник надає аудитору всі документи по господарських операціях за певний період (квартал, рік), а аудитор складає необхідні розрахунки, регістри і формує бухгалтерську звітність. Ця послуга проводиться за певний період, має разовий характер та вимагає високої кваліфікації аудитора. Якість таких послуг залежить від повного надання замовником первинних та інших необхідних документів.

Організація бухгалтерського обліку включає комплекс заходів, пов'язаних з визначенням довготривалої облікової політики, вибір форми ведення обліку, підбір кадрів та комплексу технічних засобів, формування структури облікової служби, розробку графіку документообігу, переліку типових проводок, посадових інструкцій для облікового персоналу тощо. Така послуга має разовий характер, тому розроблена типова технологія організації бухгалтерського (фінансового, управлінського) обліку користується найбільшим попитом у підприємств, які створюються.

Удосконалення діючої системи обліку. Потреба в такій послугі виникає після проведення аудиту. Аудитори можуть запропонувати більш раціональну схему обліку і мінімізації податків, автоматизувати обліковий процес тощо. Цей вид послуг передбачає ознайомлення з діючою у клієнта системою організації бухгалтерського обліку - обґрунтованістю вибраної облікової політики, прийнятих облікових рішень з її реалізації. У даному разі аудиторська фірма після проведення детального вивчення системи обліку може запропонувати перехід до найбільш досконалої форми обліку, підібрати систему автоматизації обліку, впровадити передові й маловідомі у вітчизняній практиці методи обліку тощо.

Автоматизація обліку здійснюється шляхом дослідження системи обліку підприємства з метою розробки рекомендацій щодо ведення обліку з використанням обчислювальної техніки (комп'ютерів) і спеціальних програм, допомоги у впровадженні цих рекомендацій. Автоматизація обліку замовляється з метою прискорення обробки документів у процесі обліку, прискорення складання звітності, зменшення ймовірності виникнення помилок у процесі обліку і складання звітності. Автоматизація ведення обліку і складання звітності є економічно доцільною, якщо витрати на придбання і утримання комп'ютерної техніки, придбання, розробку і оновлення програмного забезпечення, на заробітну плату працівників (необхідний вищий рівень кваліфікації бухгалтерів) менші ніж витрати на оплату праці бухгалтерів (за період окупності автоматизованої системи обліку), які зможуть бути вивільнені в результаті автоматизації обліку.

Складання фінансової звітності. Такий вид послуг може бути наслідком проведеного аудиторською фірмою комплексу робіт з ведення бухгалтерського обліку або бути самостійним видом робіт аудиторської фірми - складання звітності за даними облікових регістрів, наданих замовником. Послуга може передбачати складання звітів до позабюджетних і соціальних державних фондів, статистичної звітності.

Захист бухгалтерської і податкової звітності в податкових органах. У даний час здача звітності податківцям - тривалий і нервовий процес. Великі черги, чисельні форми, які потрібно заповнювати в двох примірниках, регулювання розбіжностей тощо. Тут усі турботи на себе бере аудиторська фірма: захист звітності передбачає попередню здачу і захист звітів у всіх державних соціальних позабюджетних фондах, надання статистичної звітності ор-

ганам статистики. Такий вид послуг виконується в тих випадках, коли звітність попередньо складена для замовника аудиторською фірмою.

Виправлення помилок – це виправлення знайдених помилок і відхилень від вимог законодавства в обліку й звітності працівниками аудиторської фірми. Виправлення помилок працівниками аудиторської фірми може замовлятися лише як супутня послуга - для того, щоб виправляти помилки, їх необхідно спочатку знайти.

Планування як вид аудиторських послуг передбачає розробку різноманітних планів для стратегічного розвитку підприємства, отримання кредитів, інвестицій, досягнення поточних цілей підприємства. Аудиторська фірма може розробляти бізнес-плани, інвестиційні та інші плани, що зв'язані з обліком, звітністю, податковим та іншим господарським законодавством. Необхідність в таких планах у підприємств може виникнути при обґрунтуванні використання отриманих кредитів, інвестицій, в інших випадках. Окремо можна виділити податкове планування, тобто розробку плану сплати податків переважно з метою законного зменшення податкових платежів, зниження податкового тиску.

Аналіз – це проведення різноманітних видів аналізу (економічного, фінансового), розробка рекомендацій на їх основі. Послуги з аналізу надаються аудиторськими фірмами для надання замовникам деталізованої інформації про їх підприємства, дослідження причин виникнення наявної ситуації, надання рекомендацій щодо поліпшення стану справ. Це може бути аналіз системи обліку підприємства з метою надання рекомендації щодо її вдосконалення, аналіз фінансового стану з метою його поліпшення, аналіз результатів діяльності з метою підвищення прибутковості. В останній час попит на такі послуги зростає з метою визначення ефективності господарювання підприємства.

Консультації здійснюються у формі надання обґрунтованих відповідей на запитання спеціалістів підприємства стосовно економічної і правової діяльності підприємства. Консультації у сфері обліку, права, економіки надаються з метою допомогти вийти з проблемних ситуацій і досягти найбільшої економічної прибутковості для клієнта на законних підставах. Фактична необхідність в консультаціях виникає при освоєнні нових сфер діяльності, зміні відповідальних осіб, зміні законодавства, виникненні необхідності законного зменшення податкових платежів, розв'язанні спірних питань з державними органами, іншими суб'єктами господарювання. Консультаційні послуги також передбачають підготовку роз'яснень з питань оподаткування, правильності накладання і розрахунку розмірів штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, рекомендацій з організації первинного обліку, облікових рішень, що відповідають укладеним підприємством господарським договорам. Своєчасне надання консультаційної допомоги дозволяє підприємству-клієнту попередити недоліки в обліку і помилки при складанні звітності.

Навчальне консультування передбачає інформування співробітників клієнта про нові наукові й технічні досягнення з їх одночасним впровадженням в господарську діяльність шляхом проведення наукових семінарів, навчання на курсах підвищення кваліфікації. У результаті спільної роботи аудиторів і співробітників фірми-клієнта відбувається підвищення кваліфікації останніх, а також вирішуються конкретні управлінські проблеми.

Проведення семінарів, підвищення кваліфікації облікового персоналу підприємств передбачає читання курсів лекцій, проведення практичних занять, семінарів спеціалістами аудиторської фірми. Для цього аудиторські фірми залучають провідних спеціалістів державної податкової служби, викладачів навчальних закладів та інших кваліфікованих спеціалістів.

Співробітники аудиторської фірми звертають увагу учасників семінарів на зміни в цивільному, податковому та іншому законодавстві, що відбулись за певний період, дають коментарі з нормативних актів, що стосуються ведення бухгалтерського обліку, проводять аналіз типових помилок при веденні обліку і складанні звітності, відповідають на запитання учасників семінару.

Навчання облікового персоналу. Така послуга виступає як продовження послуги з організації бухгалтерського обліку. Аудиторська фірма за певний період часу підбирає і готує для роботи в бухгалтерії підприємства штат співробітників, починаючи від бухгалтерів з окремих ділянок (автоматизованих робочих місцях) обліку і закінчуючи головним бухгалтером і фінансовим директором. Даний вид послуг передбачає:

- підготовку і навчання бухгалтерів (початковий курс);
- навчання веденню бухгалтерського обліку на комп'ютерах;
- підготовку спеціалістів до складання іспитів для отримання кваліфікаційного атестату.

Найбільш якісно такі види послуг надають аудиторські фірми, які створені або діють на базі вищих навчальних закладів, науково-дослідних інститутів тощо.

Видання методичних розробок з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу, аудиту здійснюється, як правило, великими аудиторськими фірмами, що мають колективи авторів для розробки методичної, навчальної та популярної літератури за певною тематикою, а також поліграфічну базу. Аудиторські фірми можуть надавати послуги з підбору посібників, починаючи з рекомендацій з підписки на періодичну літературу, галузеві й спеціалізовані видання і закінчуючи підбором довідників, технологій для комп'ютерів.

Запитання для самоконтролю

1. Як класифікують аудит за історичними ознаками?
2. Чим обумовлена історична переорієнтація аудиту?
3. Як класифікують аудит за характером виконуваної аудиторської роботи?
4. Охарактеризуйте операційний аудит.
5. Охарактеризуйте аудит на додержання нормативних вимог

6. Охарактеризуйте аудит фінансової звітності.
7. Як класифікують аудит за ініціативою здійснення?
8. Які категорії суб'єктів господарювання підлягають обов'язковому аудиту?
9. Які риси притаманні одночасно зовнішньому і внутрішньому аудиту?
10. Чим відрізняються зовнішній і внутрішній аудит?
11. Як класифікують аудит за функціями в управлінні фінансово-господарською діяльністю?
12. Як класифікують аудит за способом проведення?
13. Як класифікують аудит за формою власності аудиторського органу?
14. Як класифікують аудит залежно від галузей діяльності суб'єктів господарювання?
15. Як класифікують аудит залежно від тривалості співпраці між клієнтом і аудитором?
16. Яких принципів повинен дотримуватися аудитор, надаючи аудиторські послуги?
17. Як класифікують аудиторські послуги за змістом?
18. Які аудиторські послуги відносяться до послуг дії?
19. Які аудиторські послуги відносяться до послуг контролю?
20. Які аудиторські послуги відносяться до інформаційних послуг?
21. Як класифікують аудиторські послуги по відношенню до атестації?
22. Як класифікують аудиторські послуги за принципом сумісності з проведенням обов'язкового аудиту?
23. Які аудиторські послуги відносяться до послуг, сумісних з проведенням обов'язкового аудиту?
24. Які аудиторські послуги відносяться до послуг, не сумісних з проведенням обов'язкового аудиту?

1.7. Документування в аудиті

Основні питання

- ☑ *Попередня документація*
- ☑ *Робоча документація аудитора*
- ☑ *Підсумкова аудиторська документація*

Глосарій термінів за темою

Аудиторський висновок – офіційний, стандартизований відповідним МСА документ, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором, і містить чітко сформульовану думку аудитора (викладену письмово) щодо повноти, достовірності й законності обліково-звітної інформації, фінансових звітів у цілому.

Аудиторське досьє – сукупність робочих документів аудитора.

Договір на проведення аудиту – документ, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки.

Лист-зобов'язання – документ, що підтверджує прийняття призначення аудитором, мету і обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом, форму будь-яких звітів та висновків.

Робоча документація – це інформація підготовлена аудитором (і для аудитора) або одержана ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки.

Акт аудиторської перевірки – систематизований виклад підсумків аудиторського дослідження, згідно із завданнями, обумовленими договором, який містить детальну інформацію про виявлені недоліки, помилки і неточності, а також рекомендації та пропозиції щодо їх виправлення та запобігання повторному виникненню в майбутньому

Попередня документація

До початку аудиторської перевірки або надання аудиторських послуг аудитор і замовник повинні погодити умови їх здійснення. Умови проведення аудиторської перевірки мають бути зафіксовані в попередній документації. МСА 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку» рекомендує погоджені умови задокументувати в листі-зобов'язанні або в будь-якій іншій договірній формі, що є зручною. Вказаний МСА 210 покликаний допомогти аудитору в підготовці листів-зобов'язань, які стосуються аудиторських перевірок фінансових звітів. Ці рекомендації можна також застосовувати до супутніх послуг. У разі надання інших послуг, наприклад, консультацій з питань оподаткування, бухгалтерського обліку або управління, може виявитися до речним складання окремих листів-зобов'язань. У цьому контексті слід зазначити, що більш доцільним є складання і листа-зобов'язання, і договору на

проведення аудиту. Це дозволить у листі-зобов'язанні відобразити специфічні для аудиту погоджені умови щодо перевірки, а в договорі визначити найбільш суттєві господарські питання: предмет договору, термін перевірки, її вартість, реквізити сторін та ін. Лист-зобов'язання може виступати додатком до договору.

Таким чином, до складу попередньої документації в аудиті відносять *листи-зобов'язання і договір на проведення аудиту*.

Лист-зобов'язання – це документ, що підтверджує прийняття замовником призначення аудитором, мету і обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом і форму будь-яких звітів та висновків.

До початку проведення аудиторської перевірки аудитор має надіслати замовнику лист-зобов'язання, що допоможе уникнути непорозумінь щодо завдання аудиту чи супутніх послуг.

Форма і зміст листів-зобов'язань про проведення аудиторської перевірки для різних замовників можуть різнитися, але в них обов'язково зазначають:

- мету аудиторської перевірки фінансових звітів;
- відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
- обсяг аудиторської перевірки, в тому числі посилання на чинне законодавство, положення та норми професійних організацій, яких дотримується аудитор;
- форму будь-яких звітів і висновків чи інший спосіб повідомлення результатів завдання;
- той факт, що у зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими властивими аудиторській перевірці обмеженнями разом з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;
- вимогу про вільний доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, що її запитуватимуть у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки.

Крім перелічених основних пунктів, що обов'язково зазначаються в листі-зобов'язанні, аудитор може також вказати в листі на:

- заходи, пов'язані з плануванням аудиторської перевірки;
- можливу необхідність отримання від управлінського персоналу письмових підтверджень, які стосуються пояснень, зроблених у зв'язку з аудиторською перевіркою;
- прохання про підтвердження замовником умов перевірки шляхом підтвердження отримання ним листа-зобов'язання;
- опис будь-яких інших листів, звітів чи висновків, які аудитор планує видати замовникові;
- порядок обчислення суми гонорару та форму розрахунків.

- домовленість про залучення інших аудиторів та експертів з деяких аспектів аудиторської перевірки;
- домовленість про залучення внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
- координацію роботи з попереднім аудитором (якщо аудитор працює із замовником вперше);
- обмеження відповідальності аудитора там, де це можливо;
- послання на будь-які подальші угоди між аудитором та замовником.

Розглянемо приклад листа-зобов'язання, який рекомендовано МСА 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку». Цей лист призначений для використання як зразок відповідно до викладеного в МСА і може змінюватися згідно з конкретними вимогами і обставинами.

Приклад листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки

Раді директорів або відповідному представникові найвищого управлінського персоналу:

Ви звернулися до нас з проханням про проведення аудиторської перевірки бухгалтерського балансу (назва суб'єкта господарювання) станом на ____, а також звіту про фінансові результати, про рух грошових коштів і приміток за рік, що завершується на цю дату. Цим листом ми раді підтвердити прийняття нами і наше розуміння цього завдання. Аудиторську перевірку ми проведемо з метою висловити думку про фінансові звіти.

Ми проводитимемо аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вкажіть відповідні національні стандарти чи практику). Ці стандарти вимагають, щоб ми планували і проводили аудиторську перевірку з метою одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування свідчень, що підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає і оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансових звітів у цілому.

У зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими властивими аудиторській перевірці обмеженнями (разом з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю) є неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими.

Окрім нашого висновку про фінансові звіти, ми плануємо надати Вам окремий лист, який стосується будь-яких помічених нами суттєвих недоліків у системах бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Ми нагадуємо Вам, що відповідальність за підготовку фінансових звітів, у тому числі за відповідне розкриття інформації, несе управлінський персонал компанії. Сюди входить ведення відповідних облікових записів, здійс-

нення заходів внутрішнього контролю, вибір та застосування облікової політики та охорона активів компанії. Ми просимо управлінський персонал компанії (і це є частиною процесу аудиторської перевірки) надавати письмове підтвердження стосовно пояснень, зроблених у зв'язку з аудиторською перевіркою.

Ми сподіваємося на повноцінну співпрацю з Вашим персоналом і на те, що нам буде надано всі записи, документацію та іншу інформацію, потрібну в зв'язку з нашою аудиторською перевіркою. Наш гонорар (що виплачується на основі рахунків, які виставлятимуться відповідно до виконаних робіт) розраховується, виходячи з часу, витраченого фахівцями на проведення аудиторської перевірки, і містить покриття поточних витрат. Погодинна оплата варіюється залежно від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та кваліфікації.

Цей лист вважається дійсним протягом наступних років до моменту припинення терміну його дії, внесення змін або заміни цього листа іншим.

Просимо Вас підписати та повернути один примірник цього листа на доказ того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами аудиторської перевірки фінансових звітів.

Підтверджено

від імені компанії ABC

(підпис)

Ім'я та посада

Дата

У разі проведення повторної аудиторської перевірки аудитору треба розглянути, чи вимагають обставини перегляду умов перевірки і чи є необхідність нагадати замовнику про чинні умови завдання. Аудитор може прийняти рішення не складати щоразу новий лист-зобов'язання. Але існують ситуації та обставини, за яких складання нового листа може бути доречним. До таких ситуацій та обставин доцільно віднести:

- будь-яка ознака, що вказує на неправильне розуміння замовником мети й обсягу аудиторської перевірки;
- будь-які переглянуті або особливі умови домовленості;
- недавні зміни у складі найвищого управлінського персоналу, ради директорів або у структурі власності;
- значні зміни характеру чи масштабів діяльності замовника;
- вимоги законодавства.

У ході проведення аудиторської перевірки можуть виникати обставини, за умов яких стають необхідними зміни раніше погоджених умов їх здійснення. До таких обставин відносяться:

- зниження вимог замовника щодо рівня впевненості;
- зміни в обставинах, що впливають на необхідність послуги, неправильне розуміння характеру аудиторської перевірки або супутніх послуг, що їх запитували спочатку;
- обмеження обсягу завдання, що встановлюється управлінським персоналом.

У разі зміни домовленості аудиторів і замовникові треба погодити нові умови. Аудитору не слід погоджуватися на зміну домовленості, якщо для цього немає обґрунтованого виправдання.

Договір на проведення аудиту є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки.

Зміст договору на проведення аудиту може бути різним залежно від конкретних обставин, але існує ряд моментів, що в будь-якому випадку повинні знайти відображення у договорі. Детальна структура договору може бути різною, однак його форма загалом повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі договорів.

У *преамбулі* договору після вказівки назви і номера договору, місця і дат його підписання, повинні бути наведені назви сторін, які уклали договір (замовник і виконавець), прізвища посадових осіб, які підписали договір від імені кожної сторони і підстави, на яких вони діють.

У розділі *«Предмет договору»* вказується назва аудиторської послуги («проведення аудиту» або «аудиторська перевірка»), мета аудиту і характеризується масштаб аудиту.

У розділі *«Зобов'язання сторін»* вказуються перелік і характеристика зобов'язань, які бере на себе кожна із сторін.

При цьому перелік зобов'язань замовника повинен містити такі положення:

- надання аудиторам можливості доступу до будь-яких записів, документації та іншої інформації, яка затребувана в зв'язку з аудитом;

- відмова від будь-яких дій, що здійснюються з метою впливу на думку аудитора;

- зобов'язання з приймання і оплати робіт;

- інші зобов'язання.

У переліку зобов'язань аудитора необхідно вказати про:

- дотримання умов конфіденційності інформації та інших принципів аудиту;

- вказівку форми, в якій замовнику буде видана інформація про результати проведеної аудитором роботи (обсяг і склад переданої замовнику документації);

- дотримання вимог до якості згідно із стандартами аудиту, законодавчими актами України та іншими (вказати, якими саме) критеріями;

- зобов'язання інформування замовника у випадку, якщо в процесі роботи виявиться її недоцільність;

- інші зобов'язання.

У розділі *«Порядок здачі й прийому робіт»* вказується перелік, характеристика і послідовність процедур, які виконуються сторонами при передачі результатів роботи, а також умови і порядок оформлення відмови замовника прийняти виконану роботу.

У розділі «*Термін виконання робіт*» вказуються тривалість виконання роботи, дата початку і закінчення, а також терміни надання результатів.

У розділі «*Вартість робіт і порядок розрахунків*» вказуються відомості про розмір і порядок виплати винагороди за виконання робіт.

Розділ «*Відповідальність сторін*» містить умови відповідальності кожної сторони (які саме випадки спричиняють настання відповідальності і в якому вигляді передбачена відповідальність). Доцільно також обумовити аспекти, за які та чи інша сторона не несе відповідальності.

В умовах відповідальності замовника повинні бути такі положення:

- відповідальність за достовірність наданої аудиторам інформації;
- відповідальність за виявлені відхилення і порушення, за фінансові результати і звітність по них;
- відповідальність у разі невиконання рекомендацій аудитора;
- відповідальність за невиконання зобов'язань прийому і оплати винагороди за роботу;
- інші види і умови відповідальності.

В умовах відповідальності виконавця необхідно вказати такі положення:

- відповідальність за якість виконаних робіт;
- відповідальність за дотримання термінів робіт;
- відповідальність за дотримання принципів аудиту при виконанні робіт;
- інші види і умови відповідальності.

У цьому ж розділі обумовлюється відповідальність за початкові залишки при першому проведенні аудиту або відповідальність у випадку, якщо попередні перевірки виконувалися іншим аудитором. У даному розділі повинна також бути відмітка про термін дії такої відповідальності.

У розділі «*Термін дії договору*» наводиться вказівка про дату початку і закінчення дії договору.

У розділі «*Реквізити сторін*» вказуються юридичні адреси і платіжні реквізити кожної сторони.

У розділі «*Особливі умови*» вказуються положення, які сторони в договорі вважають за необхідне обумовити і які не знайшли відображення в попередніх розділах договору. Зокрема, обумовлюється таке:

- питання про те, що залежно від рівня суттєвості перевірки та інших властивих аудиту обмежень є можливість і навіть імовірність того, що будь-які істотні помилки можуть залишитися не знайденими;
- умови відмови виконавця від продовження робіт на будь-якому етапі їх виконання;
- умови продовження терміну виконання робіт;
- посилання на будь-які додаткові угоди до даного договору, а також на додатки до договору;
- порядок вирішення суперечок за даним договором;
- інші умови.

Окремі положення договору можуть пояснюватися додатковими документами (додатками до договору). Наприклад, термін виконання робіт може регламентуватися календарним планом робіт, розмір і порядок виплати винагороди за роботу - протоколом узгодження договірної ціни та ін., умови проведення аудиту – листом-зобов'язанням. У цьому разі в тексті договору робиться посилання на ці документи і на те, що вони є невід'ємною частиною договору. Склад і зміст додатків можуть бути різними і залежати від конкретних обставин.

Робоча документація аудитора

У попередніх розділах ми акцентували увагу на тому, що мета аудиту і мета аудиторської перевірки – не ідентичні поняття. На відміну від аудиту, метою якого є підтвердження повноти, достовірності й законності обліково-звітної інформації, метою аудиторської перевірки є збір достатньої кількості аудиторських доказів, які є підставою для формування думки аудитора щодо об'єктів перевірки. Сутність аудиторських доказів ми розглянемо у подальших розділах, а зараз акцентуємо увагу на тому, що докази містяться у відповідній інформації, яка може бути представлена на різних носіях, отримана з різних джерел та ін. Тому аудитор повинен документально оформити інформацію, яка є важливою з погляду формування доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторську перевірку виконано згідно з МСА.

Відповідно до МСА 230 „Документація”, підготовлена аудитором (і для аудитора) або одержана ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки інформація називається робочою документацією. Робочі документи можуть бути у формі даних на папері, на плівці, на електронних чи інших носіях.

Робочі документи аудитора виконують ряд важливих функцій, серед яких:

- а) допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку;
- б) допомагають здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи;
- в) містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи, на підтримку думки аудитора.

До форми і змісту робочих документів ставляться наступні вимоги:

- достатня повнота й детальність для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки;
- відображення в них інформації щодо
 - а) планування аудиторської роботи;
 - б) характеру, часу й обсягу виконаних аудиторських процедур;
 - в) результатів виконання аудиторських процедур;
 - г) висновків з отриманих аудиторських доказів;
- наявність пояснення аудитора щодо всіх важливих питань, які потребують висловлення думки, а також висновків про них аудитора;

- складання і систематизація відповідно до обставин і потреб аудитора в кожній конкретній аудиторській перевірці.

На форму і зміст робочих документів впливають такі чинники:

- характер завдання;
- форма аудиторського висновку;
- характер і складність бізнесу;
- характер і стан систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- потреба (за певних обставин) у керівництві, нагляді й перевірці роботи, виконуваної асистентами;
- використання у процесі аудиторської перевірки конкретних методів та прийомів.

До складу робочих документів, як правило, входять:

- інформація, що стосується правової форми та організаційної структури суб'єкта господарювання;
- копії важливих юридичних документів, угод, протоколів або витяги із них;
- інформація стосовно галузі промисловості, економічного та законодавчого середовища, в якому діє суб'єкт господарювання;
- докази процесу планування, включаючи програми аудиту і будь-які зміни до них;
- докази розуміння аудитором систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю;
- докази оцінки властивого ризику, ризику контролю та будь-які зміни цих оцінок;
- докази розгляду аудитором роботи внутрішнього аудиту й висновки з цього;
- аналіз операцій і залишків;
- аналіз важливих показників і тенденцій;
- записи про характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур і їх результати;
- докази, що робота асистентів була виконана під наглядом і перевірена;
- вказівки на те, хто й коли виконував аудиторські процедури;
- детальна інформація про процедури, застосовані до компонентів, фінансові звіти яких перевіряє інший аудитор;
- копії протоколів спілкування та листування з іншими аудиторами, експертами та іншими третіми сторонами;
 - копії листів або записок з питань аудиту, повідомлених або обговорених із суб'єктом господарювання, зокрема умови, завдання і суттєві недоліки внутрішнього контролю;
 - листи з поясненнями управлінського персоналу, одержані від суб'єкта господарювання;

- висновки аудитора із суттєвих аспектів аудиторської перевірки, виявлених за допомогою аудиторських процедур, включаючи те, як були розв'язані або враховані винятки чи незвичайні події, якщо вони були;
- копії фінансових звітів та аудиторського висновку.

Сукупність робочих документів аудитора називається аудиторським досьє. Обсяг робочих документів залежить від професійного судження аудитора, оскільки документування кожного питання, розглянутого аудитором, не потрібне й не доцільне.

У разі повторних аудиторських перевірок деякі папки з робочими документами можна класифікувати як "постійні" аудиторські папки, що поповнюються новою інформацією, важливою для всіх аудиторських перевірок, на відміну від поточних аудиторських папок, що містять інформацію, зв'язану переважно з аудитом за один конкретний період.

Аудитору слід використовувати відповідні процедури, щоб забезпечити конфіденційність і збереження робочих документів протягом періоду, достатнього для задоволення потреб суб'єкта професійної бухгалтерської практики, а також щоб задовольнити правові й професійні вимоги зберігання таких документів. Робочі документи є власністю аудитора і зберігаються у нього. Хоча на розсуд аудитора частина чи витяги з робочих документів і можуть надаватися суб'єкту господарювання, вони не заміняють облікових записів суб'єкта господарювання.

Важливе теоретичне і практичне значення для розвитку аудиту має науково обґрунтована класифікація робочих документів аудитора.

У спеціальній економічній літературі одні автори класифікують робочі документи аудитора за: часом ведення і використання; способом і джерелами отримання; характером інформації; призначенням; ступенем стандартизації; формою подання; технікою складання. Інші додатково виділяють такі ознаки класифікації: за рівнем відповідальності того, хто склав документ; за строком складання; за змістом.

Найбільш повною вважається класифікація робочих документів аудитора за такими ознаками: стадіями аудиторської перевірки; терміном використання; способом і джерелами отримання; характером інформації; призначенням; змістом; ступенем стандартизації; технікою складання; формою подання; часом зберігання.

Залежно від стадії аудиторської перевірки робочі документи аудитора можна класифікувати на документи початкової, дослідної та завершальної стадії процесу аудиту. До документів початкової стадії відносять: договір на аудиторську перевірку, загальний план і робочу програму тощо. Документи дослідної стадії процесу аудиту — це первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, аудиторські тести, аналітичні таблиці тощо. До документів завершальної стадії належать аудиторський висновок, звіт аудитора перед замовником, акт виконання робіт.

За терміном використання робочі документи поділяють на документи довгострокового і нетривалого використання. До довгострокових аудиторських документів можна віднести документи, які аудитори використовують впродовж тривалого періоду, наприклад, типові аудиторські програми, тести та ін.

Аудиторські документи, що зберігаються в аудиторській фірмі до року, називають документами короткострокового (нетривалого) використання. Це, наприклад, анкети опитування персоналу, анкети зустрічної звірки.

За способом і джерелами отримання виділяють робочі документи аудитора, отримані від: підприємства — клієнта; третіх сторін; складені самим аудитором. Аудитор у процесі перевірки використовує первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність підприємства — клієнта. До документів, отриманих від третіх сторін, належать одержані акти-звірки і довідки від покупців і замовників, постачальників, банків, страхових компаній.

За характером інформації робочі документи аудитора поділяють на документи: нормативно-правового характеру; організаційно-установчі; про структуру і діяльність підприємства; про систему обліку і внутрішнього контролю; організаційно-функціональні документи; оцінки системи внутрішнього контролю й аудиторського ризику; перевірки статей і показників фінансової звітності; підсумкові документи тощо.

Аудиторські документи залежно від призначення поділяють на документи, які використовують аудитори та власники (керівники) підприємства. Для власників і керівників підприємства передбачається складання аудитором висновку і звіту перед замовником. Як відомо, звіт перед замовником складається за довільною формою у вигляді "Акту про проведення аудиту", "Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки", "Листа — інформування клієнта". Інші аудиторські документи призначені для використання безпосередньо самими аудиторами.

За змістом аудиторських процедур робочі документи аудитора поділяють на оглядові, інформативні, підтверджувальні, розрахункові, аналітичні, документи перевірки. В оглядових робочих документах наводиться загальна характеристика підприємства — клієнта або загальний огляд його фінансової звітності. Інформативні документи розкривають інформацію про господарські процеси та операції. Підтверджувальні аудиторські документи дають аудитору відповіді на запити від третіх осіб, які підтверджують або не підтверджують конкретні господарські факти і явища, розрахункові — це відповідні розрахунки аудитора, які дають змогу оцінити показники фінансової звітності. Аналітичні документи — це відомості, здобуті методами аналізу, що допомагають визначити фінансовий стан підприємства та його основних показників.

Відомості, отримані внаслідок проведення аудиторських процедур, належать до документів перевірки. Ці документи можуть бути складені аудито-

ром за довільною програмою і мати різний зміст. Вони мають найбільше інформаційне навантаження щодо аудиторських доказів.

Беручи до уваги термін зберігання робочих документів аудитора, частину з них можна віднести до документів тривалого зберігання, а інші — до короткострокового зберігання. До документів довгострокового зберігання можна віднести договори, укладені із замовниками, акти виконання робіт, аудиторські висновки.

За ступенем стандартизації аудиторська документація поділяється на стандартизовану (відповідно до вимог МСА) і складену за довільною формою.

Залежно від способу складання робочі документи аудитора можуть бути складені вручну або отримані за допомогою комп'ютера (машинограми, інформація, записана на дискеті та ін.).

За формою подання робоча документація аудитора може бути у вигляді графіків, таблиць, тексту або в комбінованому варіанті. Наприклад, графічно можна відобразити динаміку основних показників, що характеризують фінансовий стан підприємства.

Підсумкова аудиторська документація

На завершальній стадії аудиторської перевірки складається підсумкова документація, що включає аудиторський висновок (загального або спеціального призначення) і звіт аудитора перед клієнтом (акт аудиторської перевірки).

Аудиторський висновок – це офіційний, стандартизований відповідним МСА документ, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором, і містить чітко сформульовану думку аудитора (викладену письмово) щодо повноти, достовірності і законності обліково-звітної інформації, фінансових звітів у цілому.

Аудиторський висновок базується на отриманих в ході перевірки аудиторських доказах.

Аудиторський висновок повинен містити такі елементи:

а) заголовок;

б) адресат;

в) вступний або початковий параграф:

1) перелік перевірених фінансових звітів;

2) відомості про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання і про відповідальність аудитора;

г) параграф, що описує обсяг (опис характеру аудиторської перевірки):

1) посилання на МСА або відповідні національні стандарти і практику;

2) опис роботи, виконаної аудитором;

г) параграф, у якому висловлено думку аудитора щодо фінансових звітів:

1) посилання на концептуальну основу фінансової звітності, використану при складанні фінансових звітів (із зазначенням країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є МСБО);

2) висловлення думки щодо фінансових звітів;

д) дата аудиторського висновку;

е) адреса аудитора;

є) підпис аудитора.

Аудиторський висновок повинен мати відповідний заголовок.

В аудиторському висновку слід зазначити адресата відповідно до умов завдання і місцевих нормативних актів. Висновок, як правило, призначається для акціонерів або для ради директорів суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого перевіряються.

До аудиторського висновку слід включити перелік перевірених фінансових звітів суб'єкта господарювання із зазначенням дати звітного періоду.

У висновку слід також зазначити, що відповідальність за фінансові звіти несе управлінський персонал суб'єкта господарювання і що обов'язком аудитора є тільки висловлення його думки щодо фінансових звітів на основі проведеної аудиторської перевірки.

Аудиторський висновок повинен містити опис обсягу аудиторської перевірки, зазначаючи, що аудит було здійснено відповідно до МСА або національних стандартів аудиту й практики. "Обсяг" стосується можливості аудитора здійснювати аудиторські процедури, які вважаються необхідними за цих обставин. Користувачеві це потрібно як гарантія того, що аудиторська перевірка проведена відповідно до встановлених стандартів або практики. Якщо не обумовлено інше, то аудиторськими стандартами (або практикою), яких дотримується аудитор, є стандарти (або практика) країни, зазначеної в інформації про аудитора.

Аудиторський висновок повинен містити твердження, що аудит було заплановано і проведено для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

В аудиторському висновку слід описати процес аудиторської перевірки, зокрема:

а) здійснену шляхом тестування перевірку доказів, які підтверджують суми у фінансових звітах та розкриття інформації;

б) оцінку принципів бухгалтерського обліку, що застосовуються при підготовці фінансових звітів;

в) аналіз попередніх суттєвих оцінок, здійснених управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів;

г) оцінку загального подання фінансових звітів.

До аудиторського висновку слід включити твердження аудитора про те, що аудиторська перевірка надає обґрунтовану впевненість для висловлення думки.

У параграфі, призначеному для висловлення думки аудитора, слід чітко описати, яку концептуальну основу фінансової звітності використано для підготовки фінансових звітів (включаючи зазначення країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є МСБО), і викласти думку аудитора з приводу того, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності та відповідають вимогам законодавства.

Для висловлення аудиторської думки використовують терміни "*справедливо й достовірно відображають*" або "*подають достовірно в усіх суттєвих аспектах*", які є еквівалентними. Обидва терміни, поряд з іншим, вказують на те, що аудитор розглядає лише ті питання, які є суттєвими для фінансових звітів.

Для полегшення розуміння читачем контексту, в якому висловлюється думка аудитора, у висновку аудитора зазначається застосована концептуальна основа, на якій ґрунтуються фінансові звіти. Концептуальна основа фінансової звітності в Україні визначається П(С)БО. Аудитор зазначає концептуальну основу фінансової звітності, використовуючи вислів: "*...відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що діють в Україні (або зазначається назва концептуальної основи фінансової звітності з посиланням на країну походження...)*".

Ця вказівка допоможе користувачеві краще зрозуміти концептуальну основу фінансової звітності, яка використовувалася при підготовці фінансових звітів. Висловлюючи думку про фінансові звіти, що їх готували спеціально для використання в іншій країні, аудитор розглядає, чи було здійснено відповідне розкриття інформації у фінансових звітах про використану концептуальну основу фінансової звітності.

Аудитор повинен зазначити дату висновку, яка є датою завершення аудиторської перевірки. Це інформує читача, що аудитор розглянув вплив на фінансові звіти й на висновок подій та операцій, відомих аудитору, які відбулися до цієї дати.

Оскільки до обов'язку аудитора входить надання висновку щодо фінансових звітів, підготовлених та наданих управлінським персоналом, аудитор не повинен датувати висновок числом, що передуює даті підписання або затвердження фінансових звітів управлінським персоналом.

В аудиторському висновку слід зазначити конкретне місце перебування аудитора, що, як правило, є місцем перебування офісу аудитора, відповідального за аудит.

Аудиторський висновок треба підписати від імені аудиторської фірми, особисто від імені аудитора або, якщо це доцільно, обома підписами. Ауди-

торський висновок звичайно підписується від імені аудиторської фірми, оскільки фірма бере на себе відповідальність за аудит.

МСА 700 «Аудиторський висновок» регламентує наступні види аудиторських висновків: звичайний (безумовно-позитивний) і модифіковані.

Звичайний (безумовно-позитивний) аудиторський висновок видається у разі:

- аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення, необхідні для проведення аудиту;
- надана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;
- фінансову документацію складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає існуючим законодавчим і нормативним вимогам;
- звітність ґрунтується на достовірних облікових даних, які не містять протиріч;
- форма звітності відповідає затвердженій у встановленому порядку.

При додержанні перелічених вимог у аудитора формується безумовно-позитивна думка щодо фінансових звітів у цілому. Безумовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Безумовно-позитивна думка беззастережно вказує на те, що всі зміни у принципах бухгалтерського обліку й методах їх застосування, а також їх вплив належно визначені та розкриті у фінансових звітах. У цьому випадку аудитор дає висновок наступного змісту:

"АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК (ВІДПОВІДНИЙ АДРЕСАТ)"

Ми провели аудиторську перевірку балансу компанії ABC (який додається) станом на 31 грудня 20X1 р., а також перевірку відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату. Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо цих фінансових звітів на підставі аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або згідно з відповідними національними стандартами і практикою). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку з метою одержання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає оцінку застосованих принципів бухгалтерського обліку й суттєвих попередніх оцінок, здійсне-

них управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансових звітів. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка забезпечує обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії станом на 31 грудня 20X1 р., а також результат її діяльності та рух грошових коштів за минулий рік, згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або зазначити назву концептуальної основи фінансової звітності з посиланням на країну походження), і відповідають... .

АУДИТОР

Дата

Адреса

За певних обставин аудиторський висновок може бути модифікований з додаванням пояснювального параграфа щодо питання, яке впливає на фінансові звіти і включене до приміток до фінансових звітів. Додавання такого пояснювального параграфа не впливає на думку аудитора. Цей параграф розміщують після параграфа, який містить думку аудитора; в ньому, як правило, є фраза про те, що це питання не є підставою для висловлення умовно-позитивної думки.

Аудитор не в змозі висловити безумовно-позитивну думку, якщо є будь-яка з наведених далі обставин, чий вплив на фінансові звіти (на думку аудитора) є або може бути суттєвим:

- а) обмеження обсягу роботи аудитора;
- б) незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті.

Обмеження обсягу роботи аудитора іноді можуть встановлюватися суб'єктом господарювання (наприклад, умови завдання визначають, що аудитор не виконуватиме необхідну, на його думку, процедуру). Обмеження обсягу аудиту можуть бути зумовлені обставинами (наприклад, коли час призначення аудитора не дає йому змоги спостерігати за інвентаризацією наявних запасів). Обмеження може також бути тоді, коли, на думку аудитора, облікові записи суб'єкта господарювання є неправильними або коли аудитор не може проводити аудиторські процедури, які він вважає потрібними. За таких обставин аудитор намагається виконати обґрунтовані альтернативні процедури, щоб одержати достатні відповідні аудиторські докази, які підтвердять безумовно-позитивну думку.

Аудитор може не погодитися з управлінським персоналом стосовно таких питань, як відповідність обраної облікової політики, методу її застосування або відповідність розкриття інформації у фінансових звітах.

Обмеження обсягу роботи аудитора можуть призвести до висловлення умовно-позитивної думки або до відмови від висловлення думки. Незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті, можуть призвести до висловлення умовно-позитивної думки або негативної думки.

Умовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохопні, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки. Умовно-позитивну думку слід висловлювати так: "за винятком" впливу питання, якого стосується модифікація.

Приклад аудиторського висновку за умови висловлення умовно-позитивної думки (існує несуттєве обмеження обсягу):

"Ми провели аудиторську перевірку... (інші слова ідентичні наведеному у вступній частині).

За винятком зазначеного в наступному параграфі, ми провели аудиторську перевірку відповідно до... (інші слова ідентичні наведеному у частині, що описує обсяг).

Ми не спостерігали за інвентаризацією наявних записів станом на 31 грудня 20X1 р., оскільки ця дата передувала призначенню нас аудиторами Компанії. Через характер облікових записів компанії ми не мали змоги підтвердити кількість запасів за допомогою інших аудиторських процедур.

На нашу думку, за винятком впливу коригувань (якщо є такі), які могли б бути потрібними для нашого підтвердження кількості запасів, фінансові звіти справедливо і достовірно відображають... (інші слова ідентичні наведеному у параграфі, що містить аудиторську думку).

Приклад аудиторського висновку за умови висловлення умовно-позитивної думки (існує несуттєва незгода стосовно облікової політики):

"Ми провели аудиторську перевірку... (інші слова ідентичні проілюстрованому у вступній частині).

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до... (інші слова ідентичні проілюстрованому у частині, що описує обсяг).

Як зазначено у Примітці X до фінансових звітів, у фінансових звітах не враховано знос, що, на нашу думку, не відповідає Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. Сума резерву за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., повинна складати XXX відповідно до прямолінійного методу нарахування зносу з використанням річних норм зносу розміром 5 % для будівель і 20 % для обладнання. Отже, вартість основних засобів слід зменшити на суму нарахованого зносу розміром XXX, а збиток за рік і накопичений дефіцит, відповідно, слід збільшити на XXX і XXX.

На нашу думку, за винятком впливу на фінансові звіти питань, про які йдеться в попередньому параграфі, фінансові звіти відображають достовірно і..." (інші слова ідентичні наведеному у частині, що містить аудиторську думку).

Відмову від висловлення думки слід висловити тоді, коли обмеження обсягу настільки суттєве і всеохоплююче, що аудитор не в змозі одержати до-

статні відповідні аудиторські докази, а отже висловити думку про фінансові звіти.

Приклад аудиторського висновку за умови відмови висловлення думки (існує суттєве обмеження обсягу):

„Ми провели аудиторську перевірку балансу компанії ABC станом на 31 грудня 20X1 р. і відповідних звітів про прибутки й збитки та рух грошових коштів за минулий рік. Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. (Опустити речення, в якому йдеться про відповідальність аудитора).

(Параграф, що описує обсяг аудиту, або опускається, або змінюється відповідно до обставин).

(Включити параграф, в якому йдеться про обмеження обсягу):

Ми не змогли спостерігати за інвентаризацією наявних запасів і підтвердити дебіторську заборгованість через обмеження компанією обсягу нашої роботи.

Внаслідок суттєвості питань, про які йдеться в попередньому параграфі, ми не висловлюємо думки щодо фінансових звітів".

Негативну думку слід висловлювати лише тоді, коли вплив на фінансові звіти будь-якої незгоди з управлінським персоналом є настільки суттєвим і всеохоплюючим, що (на думку аудитора) недостатньо модифікувати висновок, щоб розкрити неповний характер фінансових звітів.

Приклад аудиторського висновку за умови висловлення негативної думки (існує суттєва незгода стосовно облікової політики):

"Ми провели аудиторську перевірку... (інші слова ідентичні наведеним у вступній частині).

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до... (інші слова ідентичні наведеним у частині, що описує обсяг).

(Параграф(и), в якому (яких) йдеться про незгоду)

На нашу думку, внаслідок впливу на фінансові звіти питань, про які йдеться в попередньому параграфі, фінансові звіти не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії станом на 31 грудня 20X1 р., а також результат її діяльності та рух грошових коштів за минулий рік, згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (або назвати концептуальну основу фінансової звітності із зазначенням країни походження".

Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від безумовно-позитивної, він повинен у висновку чітко описати всі обґрунтовані причини і, по змозі, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти. Як правило, цю інформацію наводять в окремому параграфі, який передує висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію у примітках до фінансових звітів.

Незалежні аудитори (аудиторські фірми) окрім перевірки фінансової звітності надають різні за характером і змістом аудиторські послуги. Супутні аудиту послуги відрізняються за об'єктами, і методами дослідження від аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства. Це суттєво впливає на зміст і структуру аудиторських висновків.

МСА №800 "Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення" передбачає складання аудитором таких видів аудиторських висновків спеціального призначення:

1. Аудиторські висновки за результатами тематичного аудиту.
2. Аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства, підготовлену відповідно до інших принципів обліку.
3. Висновок про окремі частини фінансової звітності підприємства.
4. Аудиторська перевірка дотримання договірних відносин.
5. Висновок про узагальнену фінансову звітність підприємства.

Аудиторські висновки за результатами тематичного аудиту.

Характер діяльності та обсяг робіт під час проведення тематичного аудиту залежить від конкретних обставин. До того, як прийняти пропозицію провести тематичний аудит, аудитору необхідно впевнитися, що він досяг необхідного рівня розуміння характеру роботи, форми і змісту висновку. При плануванні тематичного аудиту від аудитора вимагається чітке уявлення про мету інформації, про яку складається висновок, а також про майбутніх користувачів інформації. Щоб уникнути використання висновку з іншою метою, ніж та, що передбачена умовами договору, аудитор може визначити в аудиторському висновку цю мету і встановити обмеження на поширення і використання свого висновку.

За результатами тематичної перевірки аудитор складає висновок довільної форми, але він повинен містити основні елементи, які наводяться звичайно у такому порядку:

- назва незалежного аудитора (аудиторської фірми);
- назва підприємства;
- вступ;
- посилання на те, яка фінансова інформація перевірялася;
- посилання на те, яку відповідальність несе керівництво клієнта, а яку — аудитор;
- параграф, де описується характер тематичної перевірки, що проводилася;
- інформація про правила чи практику, використані під час перевірки;
- опис роботи, проведеної аудитором;
- параграф, де передбачається висновок аудитора про фінансову звітність;
- дата висновку;
- адреса аудитора;
- підпис аудитора.

У випадку, коли фінансова звітність підприємства подається таким користувачам, як Національний банк України або Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку, може існувати стандартна форма аудиторського висновку, яка не відповідає вимогам стандарту (МСА №800). Наприклад, у випадку подання позитивного висновку в таких користувачів або замовників може виникнути необхідність у висновку аудитора з окремих питань, що виходить за межі його компетенції, також можуть не наводитися окремі частини висновку з наведеного списку. У випадку існування спеціальних вимог до форми аудиторського висновку аудитор повинен оцінити таку форму висновку і самостійно внести в неї необхідні зміни з метою досягти виконання спеціальних вимог замовника або клієнта через зміни висловлень в аудиторському висновку або підготовки додаткової підсумкової інформації аудиту.

Аудитор повинен впевнитися, чи відповідають умови договору про проведення тематичної перевірки спеціальним вимогам користувача або замовника аудиторського висновку.

Аудитор має переглянути основні вимоги договорів і встановити існування правильного розкриття цих вимог у фінансовій звітності та примітках до неї. Аудитор може зробити у висновку посилання на примітки до фінансової звітності підприємства, що відображають розуміння клієнтом основних умов договорів.

Аудиторський висновок про фінансову звітність, підготовлену відповідно до інших принципів обліку. Інші принципи бухгалтерського обліку — це набір критеріїв і принципів, які використовуються для підготовки фінансової звітності й застосовуються до всіх її суттєвих елементів і є загальновизнаними як в окремо взятій країні, так і в багатьох країнах світу.

Фінансова звітність може бути підготовлена зі спеціальною метою згідно з міжнародними обліковими принципами. Можуть існувати такі загальноприйняті форми спеціальної фінансової звітності: податкові декларації; звіт про рух грошових коштів; специфічна фінансова звітність, введена будь-яким регулюючим державним органом (наприклад, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку може встановити спеціальні вимоги до форми і змісту подання фінансової звітності).

В аудиторському висновку про фінансову інформацію, підготовлену відповідно до інших міжнародних принципів бухгалтерського обліку, необхідно зазначати ці принципи бухгалтерського обліку. В аудиторському висновку зауважується, чи підготовлена фінансова звітність відповідає таким принципам. Терміни, які використовуються у висновку аудитора: "дає правдиве і неупереджене уявлення" або "представлена об'єктивно з усіх поглядів, що відповідають" тощо.

Аудитор повинен визначити, чи можна користувачеві або замовнику фінансової звітності підприємства, а також аудиторського висновку зі спеціальних питань зрозуміти з назви або з приміток до неї, що вона підготовлена згідно зі спеціальними вимогами замовника. Якщо у назві такої фінансової

звітності або в тексті немає відповідних посилань і вказівок, то аудитор повинен зробити відповідні доповнення до вже підготовленого висновку.

Аудиторський висновок про окремі частини фінансової звітності. Аудитора можуть попросити зробити висновок за однією або декількома позиціями фінансової звітності підприємства, наприклад, про стан дебіторської заборгованості, наявність матеріальних ресурсів, правильність нарахування преміальних винагород співпрацівникам або правильність розрахунку податків. Такі послуги проводяться окремо або як частина аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства. Однак цей вид перевірки не зводиться, зрештою, до написання висновку про фінансову звітність загалом, тому аудитор дає висновок тільки про те, чи підготовлений даний компонент фінансової звітності відповідно до прийнятої на початку року системи обліку на підприємстві.

Чимало елементів фінансової звітності підприємства зв'язані між собою, наприклад, стаття "Реалізація продукції, робіт послуг", з одного боку, і "Розрахунки з покупцями" — з другого, або існує зв'язок між статтею "Залишки сировини і матеріалів" і "Розрахунки з кредиторами". При аудиті таких компонентів аудитор інколи не може визначити їх значення відокремлено від суміжних. Тому йому слід проводити аудиторську перевірку з урахуванням їх тісного зв'язку. Визначаючи масштаб процедур перевірки, аудитор повинен проаналізувати статті фінансової звітності підприємства, зв'язані між собою, що суттєво впливають на інформацію, про яку аудитор дає висновок.

При дослідженні окремих компонентів фінансової звітності аудитор повинен визначити розмір їх суттєвості стосовно всієї звітності. Наприклад, дослідження залишку на якомусь рахунку може привести аудитора до прийняття ним меншого значення суттєвості, ніж встановлене ним значення при розгляді фінансової звітності загалом, виходячи з валюти балансу. Як наслідок — процедури аудиторської перевірки будуть значніші за обсягом, ніж у випадку, коли фінансова звітність перевірялася б загалом.

Для запобігання тому, щоб користувач висновку про окремі позиції фінансової звітності не сприйняв цей висновок як такий, що стосується фінансової звітності підприємства загалом, аудитор повинен попередити клієнта про те, що він не може оприлюднювати цей висновок як такий, де йдеться про повну фінансову звітність підприємства.

Аудиторський висновок про окрему позицію фінансової звітності підприємства повинен містити примітку стосовно принципів бухгалтерського обліку, які використовувалися впродовж року, або на пункт чи розділ приміток до звітності підготовлених клієнтом, де дається подібне посилання. У висновку необхідно назвати порядок підготовки окремого компонента фінансової звітності відповідно до принципів обліку, прийнятих на підприємстві. У додатку до МСА №800 наводяться приклади таких висновків.

Аудиторська перевірка виконання договірних відносин. Аудитор може отримати замовлення на підготовку аудиторського висновку, про дотримання підприємством умов окремих угод, наприклад, позикових договорів на при-

дбання облігацій, договорів на надання гарантій. Відповідно до таких договорів підприємству треба дотримуватися їх певних положень, наприклад, сплата відсотків, дотримання окремих фінансових показників, порядок використання доходів від реалізації окремого майна.

Аудитор визначає ставлення щодо дотримання підприємством окремих пунктів договорів тільки в тому випадку, коли загальні питання такої роботи пов'язані з обліком або фінансами, тобто є в межах компетенції аудитора. У тих випадках, коли частина роботи перебуває поза межами компетенції аудитора, він повинен використати для її проведення роботу експерта. Наприкінці висновку необхідно навести судження аудитора про те, чи виконані умови договору клієнтом.

Аудиторський висновок про узагальнену фінансову звітність підприємства. Клієнт може підготувати фінансову звітність підприємства, яка показує в динаміці його діяльність за кілька років, використовуючи звіти підприємства, які раніше були підтверджені аудитором, з метою найефективнішого інформування користувачів, які в такий спосіб мають змогу отримати обґрунтованіше уявлення про результати діяльності підприємства і зробити відповідні фінансові аналізи. Аудитор повинен скласти висновок про узагальнену фінансову звітність тільки в тому випадку, коли він уже має обґрунтоване ставлення до фінансової звітності, використаної для підготовки узагальненої фінансової звітності підприємства.

Висновок аудитора про узагальнену фінансову звітність підприємства повинен мати такі основні елементи:

- назву незалежної аудиторської фірми; назву підприємства; посилання на річну фінансову звітність, перевірену аудитором, на підставі якої підготовлена ця узагальнена фінансова звітність підприємства;
- відображення дати аудиторського висновку про річну фінансову звітність і виду аудиторського висновку; висновок аудитора про те, чи збігається за змістом інформація в узагальненій фінансовій звітності з річною звітністю, підтвердженою аудитором.

Аудитори (аудиторські фірми) після завершення аудиторської перевірки одночасно зі складанням аудиторського висновку готують і подають замовнику (власникам, акціонерам, керівництву підприємства) у письмовій формі звіт.

Дані, які містить звіт аудитора, наводяться з метою доведення до керівництва клієнта відомостей про недоліки в бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок у фінансовій звітності, а також в порядку внесення конструктивних пропозицій про удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю економічного суб'єкта.

Аудитор у звіті вказує на виявлені помилки і перекручення в системі бухгалтерського обліку клієнта, що суттєво впливають на достовірність його звітності. Він може навести в звіті будь-яку інформацію стосовно проведено-

го аудиту і фактів господарського життя економічного суб'єкта, яку буде вважати за доцільну.

Письмову інформацію аудитора не можна розглядати як повний звіт про всі існуючі недоліки. Вона охоплює тільки ті з них, що були виявлені під час аудиторської перевірки.

Звіт аудитора перед замовником складають у довільній формі. Його розділи, зміст, кількість додатків не регламентуються — кожна аудиторська фірма (аудитор) вибирає зручні для себе і клієнта форми подання інформації.

У практичній діяльності аудитор (аудиторська фірма) як звіт перед замовником найчастіше вибирає форму *акту аудиторської перевірки*.

Внутрішньофірмові форми звіту повинні бути затверджені керівником аудиторської організації, в обов'язковому порядку їх повинні дотримуватися працівники при підготовці цього документа. Аудитори, які здійснюють свою діяльність самостійно, зобов'язані розробляти (або прийняти з урахуванням кваліфікаційних рекомендацій) акуратну і однотипну форму надання письмової інформації, яку в подальшому можуть застосовувати постійно.

Письмова інформація аудиторської фірми (аудитора) повинна містити в обов'язковому порядку такі відомості:

- реквізити аудиторської організації, а саме: офіційне найменування і юридична (поштова) адреса аудиторської фірми або прізвище, ініціали й адреса аудитора, який здійснює діяльність самостійно; номер і дату реєстраційного посвідчення; номер і дату видачі сертифіката аудитора;
- реквізити економічного суб'єкта, що перевіряється, а саме: офіційне найменування і юридична (поштова) адреса підприємства; номер і дата реєстраційного посвідчення; перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за складання бухгалтерської звітності юридичної особи;
- вказівку про період часу, до якого належить документація економічного суб'єкта, перевірена в ході аудиту, дату підписання письмової інформації аудитора;
- виявлені в ході аудиту суттєві порушення встановленого законодавством України порядку ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності, що впливають або можуть вплинути на її достовірність;
- результати перевірки організації та ведення бухгалтерського обліку, складання відповідної звітності та стану системи внутрішнього контролю економічного суб'єкта.

Як додаток до акта аудиторської перевірки залежно від обсягу, масштабів і специфіки аудиту, а також розмірів і особливостей економічного суб'єкта, який підлягає перевірці, слід вводити такі відомості:

- особливості виконання аудиторської перевірки, передбачені договором між аудиторською організацією і економічним суб'єктом, а також особливості виконання роботи, що стали відомі в

ході перевірки;

- перелік основних об'єктів бухгалтерського обліку, які підлягали аудиторському контролю;
- відомості про методику аудиторської перевірки, підтвердження того, що аудиторська організація дотримувалася в роботі правил (стандартів) аудиторської діяльності, вказівки на те, які розділи бухгалтерської документації були перевірені суцільним способом, а які вибіркоvim порядком, і на основі яких принципів здійснювалася аудиторська вибірка;
- перелік зауважень, вказівок на недоліки та рекомендації;
- оцінку кількісних розходжень звітних показників за даними економічного суб'єкта і за результатами перевірки аудиторської організації;
- при перевірці великих економічних суб'єктів зі складною організаційною структурою — відомості про здійснення перевірок філій, підрозділів і дочірніх фірм такого економічного суб'єкта, викладення загальних результатів перевірок і аналіз впливу цих приватних результатів на підсумки аудиторської перевірки економічного суб'єкта загалом.

Відомості, що містяться в письмовій інформації аудитора, повинні бути чіткими, змістовними. У необхідних випадках в письмовій інформації аудитора повинні бути обґрунтування кількісних розрахунків і оцінок, посилань на документи чинного законодавства.

У письмовій інформації аудитора в обов'язковому порядку повинно бути зазначено, які зауваження є суттєвими, а які ні, чи впливають (можуть впливати) перелічені зауваження та недоліки на висновки, зроблені аудитором. У випадку підготовки аудиторською організацією умовно-позитивного висновку, негативного висновку або відмови від висловлення думки в письмовій інформації (звіті) аудитора повинна міститися розгорнута аргументація причин, що спонукали до такої думки аудитора.

Отже на відміну від аудиторського висновку акт аудиторської перевірки не подається державним органам, не має офіційного правового статусу і може розглядатися тільки як конфіденційний документ внутрішнього використання.

За змістом акт аудиторської перевірки — це систематизоване викладення підсумків аудиторського дослідження згідно із завданнями, обумовленими договором. Він містить детальну інформацію про виявлені недоліки, помилки і неточності, а також рекомендації та пропозиції щодо їх виправлення та запобігання повторному виникненню в майбутньому.

За обсягом акт аудиторської перевірки може бути досить великим — до декількох десятків сторінок. Стиль викладення інформації в акті повинен відповідати вимогам ділової мови документа, факти треба висвітлювати докладно. Акт аудиторської перевірки (або інші форми звіту аудитора перед замо-

вниками) призначений тільки для клієнта і не може бути розголошений без його згоди.

Запитання для самоконтролю

1. На які види поділяється документація в аудиті?
2. Що входить до складу попередньої документації в аудиті?
3. Які питання зазначаються в листі-зобов'язанні?
4. Чи складається щоразу лист-зобов'язання при повторній перевірці?
5. За яких умов необхідно скласти новий лист-зобов'язання при повторній перевірці?
6. Який документ засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки?
7. Які розділи включають в договір на проведення аудиту?
8. Які додатки може мати договір на проведення аудиту?
9. Як визначається робоча документація аудиту? Яким МСА регламентуються основні вимоги до неї?
10. Які функції виконують робочі документи аудитора?
11. Які фактори впливають на форму і зміст робочих документів?
12. Яка інформація включається в робочу документацію?
13. Що являє собою сукупність робочих документів аудитора? Число власністю вони є?
14. За якими ознаками класифікують робочі документи аудитора?
15. Як класифікують робочі документи за наступними ознаками:
 - 15.а – від стадії аудиторської перевірки;
 - 15.б – терміном використання;
 - 15.в – способом і джерелами отримання;
 - 15.г – характером інформації;
 - 15.д – призначенням;
 - 15.є – змістом аудиторських процедур;
 - 15.ж – терміном зберігання;
 - 15.з – ступенем стандартизації;
 - 15.і – формою подання.
16. Яку документацію складають на завершальній стадії аудиторської перевірки?
17. Як визначається аудиторський висновок? Які розділи він має?
18. Які терміни призначаються для висловлення аудиторської думки?
19. Які існують види аудиторських висновків відповідно до МСА 700?
20. За яких умов аудитор видає безумовно-позитивний висновок?
21. Що таке модифікований висновок?
22. Які обставини унеможливають видачу безумовно-позитивного висновку?
23. Які наслідки має обмеження обсягу аудиторської перевірки з урахуванням суттєвості обставин?

24. Які наслідки має незгода з управлінським персоналом з урахуванням суттєвості обставин?

25. Які обставини є підставою для висловлення умовно-позитивної думки аудитора?

26. Які обставини є підставою для висловлення негативної думки аудитора?

27. Які обставини є підставою для відмови від висловлення думки аудитора?

28. Які види висновків регламентує МСА 800?

29. Яку форму має звіт аудитора перед замовником?

30. Яка інформація висвітлюється в акті аудиторської перевірки?

1.8. Планування аудиторської перевірки

Основні питання

- ☑ *Стадії аудиту*
- ☑ *Аудиторські ризики та поняття суттєвості*
- ☑ *Загальний план та програми аудиту*
- ☑ *Календарне планування аудиторської перевірки*

Глосарій термінів за темою

Аудиторський процес – сукупність організаційних, методичних і технічних процедур аудитора.

Стадії аудиту – складові аудиторського процесу, що включають підготовчо-узгоджувальну, робочо-дослідницьку і завершально-результативну.

Аудиторський ризик – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансові звіти містять суттєво викривлену інформацію.

Властивий ризик – ризик викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), який може бути суттєвим окремо або разом з викривленням залишків на інших рахунках (або класів операцій), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю.

Ризик контролю – ризик того, що не можна буде своєчасно запобігти можливим викривленням залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими окремо або разом з викривленнями залишків на інших рахунках (або класів операцій), або їх не можна своєчасно виявити й виправити за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Ризик невиявлення – ризик того, що аудиторські процедури по суті не виявлять викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими окремо або разом з викривленнями залишків на інших рахунках (або класів операцій).

Прийнятний аудиторський ризик – суб'єктивно встановлений рівень ризику, який готовий взяти на себе аудитор.

Суттєва помилка – помилка, виявлена у процесі аудиту, яка значно викривлює фінансовий стан підприємства, змінює результат його діяльності або розмір якої більше встановленого аудитором відсотку підсумку балансу.

Планування аудиту – розробка загальної стратегії і детального підходу щодо очікуваного характеру, часу й обсягу аудиту.

Програма аудиту – це документ, що визначає характер, час проведення і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання загального плану аудиту.

Стадії аудиту

Аудиторський процес – це сукупність організаційних, методичних і технічних процедур аудитора. Він складається з таких стадій:

- підготовчо-узгоджувальна;
- робочо-дослідницька;
- завершально-результативна

Підготовчо-узгоджувальна стадія включає визначення об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку. Ця стадія містить процедури організаційного характеру, спрямовані на створення необхідних умов для якісного проведення аудиту в установлені терміни. На підготовчо-узгоджувальній стадії виконують наступні дії:

- вивчають особливості підприємства: його організацію, структуру, продукцію;
- вивчають перспективи розвитку підприємства;
- вивчають системи обліково-аналітичного і контрольного процесу на підприємстві;
- визначають загальний підхід до проведення аудиту, включаючи можливе використання внутрішнього контролю, виділяють проблемні напрямки аудиту;
- оцінюють ступінь ризику;
- складають попередній варіант програми аудиторської перевірки, визначають обсяги робіт, призначають конкретних виконавців;
- узгоджують з замовником програму перевірки, обсяг робіт, термін її проведення, форму представлення результатів аудиту;
- узгоджують з замовником рівень відповідальності аудиторського підприємства і замовника, визначають вартість аудиторських послуг;
- закріплюють досягненні домовленості між аудиторською фірмою і замовником шляхом підписання необхідних документів (договір, програма аудиту тощо);
- готують необхідну нормативно-правову базу для перевірки.

Робочо-дослідницька стадія аудиту проходить безпосередньо на підприємстві. На цій стадії виконують наступні дії:

- безпосередньо проводять аудиторську перевірку відповідно до затвердженого на попередній стадії плану і програм аудиту;
- за необхідності проводять коригування плану і/або програм аудиту з метою додержання вимог МСА щодо надання обґрунтованої впевненості;
- проводять аудиторські процедури для отримання необхідних доказів, що використовують для формування суджень аудитора;
- оформляються робочі документи аудитора;
- формують аудиторське дос'є.

Завершально-результативна стадія є заключним етапом проведення аудиту, включає узагальнення і реалізацію його результатів. На цій стадії виконують такі дії:

- групують виявлені недоліки;
- готують звіт аудитора перед замовником;
- складають аудиторський висновок;
- підписують Акт виконаних робіт з аудиторської перевірки.

Зарубіжний досвід передбачає дещо інше виділення стадій аудиту, а саме:

1. Ознайомлення з персоналом і планом.
2. Отримання і документування інформації про клієнта, структуру контролю, в тому числі в окремих випадках про засоби контролю для оцінки внутрішнього ризику і ризику під час контролю.
3. Розробка плану проведення перевірок в рамках аудиту.
4. Проведення допоміжних перевірок засобів контролю (після проведення перевірок на суттєвість), що дають змогу підвищити рівень впевненості стосовно окремих цілей аудиторської перевірки і бухгалтерських рахунків.
5. Виконання перевірок на істотність, оцінювання і реєстрація досить переконливих доказів того, що судження управлінської ланки, відображені у бухгалтерських балансах і фінансових документах, є обґрунтованими і дають змогу досягти відповідних цілей, що стоять перед аудиторською перевіркою.
6. Використання кінцевих аналітичних та інших процедур, а також аналіз і оцінювання результатів аудиту.
7. Складання аудитором звіту і надання інформації про недоліки в структурі контролю.

Аудиторські ризики і поняття суттєвості

Проведення аудиту завжди супроводжується певним ризиком. Про актуальність оцінки аудиторського ризику свідчить той факт, що цьому питанню приділяється увага принаймні в шести діючих на сьогодні міжнародних стандартах аудиту.

Ризик аудиту, або загальний ризик полягає в тому, що аудитор може висловити неадекватну думку у випадках, коли в документах бухгалтерської звітності існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде зроблено аудиторський висновок без зауважень. Ризик аудиту має такі три складові:

- властивий ризик;
- ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю;
- ризик невиявлення помилок та перекручень.

Властивий ризик (внутрішній, внутрішньогосподарський) - це імовірність суттєвих перекручень залишку за певним бухгалтерським рахунком чи певної категорії операції або можливість перекручень цих показників у комплексі з перекрученнями за іншими рахунками чи операціями, з припущен-

ням, що до них не застосовувалися заходи внутрішнього контролю підприємства.

Ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю, – це ризик неефективності внутрішнього контролю, що може призвести до помилок та перекручень у залишках бухгалтерських рахунків чи операцій. Відповідно до міжнародного стандарту ризик контролю являє собою побоювання того, що недостовірні інформація, яка може виникнути і бути суттєвою окремо або разом з іншою недостовірною інформацією, не буде виявлена або своєчасно попереджена системою внутрішнього контролю. На розмір ризику контролю впливає також факт виявлення помилок, неточностей у системі бухгалтерського обліку попередньою аудиторською перевіркою, що знижує довіру до системи бухгалтерського обліку і збільшує ризик (це повинні враховувати аудитори під час проведення наступних аудиторських перевірок). З наведеного визначення ризику контролю можна зробити висновок, що він складається з двох компонентів — ризику системи бухгалтерського обліку і ризику систем внутрішнього контролю.

Приклад

З досвіду французьких аудиторських фірм аудитор оцінює такі складові внутрішнього контролю (попередньо визначивши його спрямованість і вплив на систему бухгалтерського обліку і якість складання фінансової звітності):

організаційну систему — розподіл повноважень між керівництвом підприємства, кваліфікація і компетентність штату, виконання обов'язків, а також взаємний контроль за роботою управлінського персоналу;

систему документації й інформації — правильність документального оформлення господарських операцій, відображення їх в облікових регістрах; простежування шляху проходження документа з моменту одержання дозволу на здійснення господарської операції і його складання до здачі в архів; попередня нумерація бланків документів та ін.; форма поширення, обробки і класифікації інформації; можливість швидкого пошуку необхідної інформації, здійснення аналізу наявної інформації і використання добутих даних для прийняття управлінських рішень; контроль за можливим допущенням неточностей або виявленням помилок;

матеріальні засоби захисту — наявність спеціально обладнаних приміщень, надійних стін, дверей, сейфів, огорож, сигналізації, охорони, вказівних знаків, що дає певну гарантію збереження активів підприємства (запасів товарно-матеріальних цінностей, готової продукції, коштів у касі); застосування системи кодів, паролів та інших засобів несанкціонованого доступу до інформації на персональних автоматизованих робочих місцях;

штат — політика підприємства стосовно кваліфікації і компетентності фахівців; процедура приймання на роботу (найкраще на конкурсній ос-

нові); заходи щодо підвищення кваліфікації персоналу; розмір оплати праці; перевірка виконання обов'язків;

систему спостереження — заходи щодо перевірки дієвості системи контролю, що передбачає її безперервну дію, пристосовуваність до ситуацій, які виникли, актуалізація завдань і проблем, які повинен розв'язувати внутрішній контроль, наприклад, зі зміною стратегії подальшої діяльності підприємства-клієнта.

Ризик невиявлення помилок полягає в тому, що аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки, що існують у залишку за повним рахунком. Ризик невиявлення безпосередньо пов'язаний з проведенням незалежних процедур перевірки. Ризик невиявлення визначає план обсягу тестування для одержання великої кількості аудиторських доказів. Тому аудитор повинен установити зв'язок між цілями системи внутрішнього-сподарського контролю та аудиторської перевірки, визначаючи для кожної статті звіту окремий розмір процедурного ризику. Коли аудитор готовий взяти на себе великий ризик, доказів потрібно менше. Отже необхідно прагнути до мінімізації аудиторського ризику, тоді можна одержати максимум доказів для складання аудиторського висновку. Ризик невиявлення складається з ризику тестового контролю (РТК) і ризику аналітичного огляду (РАО),

Зроблена аудитором оцінка внутрішнього контролю і внутрішнього ризику впливає на характер, строки й обсяг аудиторських процедур, які виконуються аудитором з метою зменшення ймовірності невиявлення помилок і перекручень. Певний ризик невиявлення помилок існує завжди, навіть коли аудитор перевірить 100% залишків за рахунками або всі види операцій, тому що більша частина аудиторських доказів має скоріше аргументаційний, ніж підсумковий характер. Існує взаємозв'язок між ризиком невиявлення помилок та властивим ризиком і ризиком невідповідності системи внутрішнього контролю. За будь-яких обставин, незважаючи на розміри властивого ризику і ризику невідповідності системи внутрішнього контролю, аудитору слід виконати незалежні процедури згідно з програмою.

Ризик контролю і властивий ризик не залежать від аудитора, він не може на них вплинути. Як зазначено в міжнародному стандарті, ці ризики існують незалежно від аудиторської перевірки фінансової звітності і є результатом діяльності клієнта незалежно від проведення аудиту. На відміну від цих двох складових аудиторського ризику, ризик невиявлення є результатом аудиторської перевірки, наслідком виконаної аудитором роботи. За цей ризик аудитор несе повну відповідальність, тобто ризик визначає ступінь якості, рівень його діяльності.

Прийнятний аудиторський ризик - це суб'єктивно встановлений рівень ризику, який готовий взяти на себе аудитор. Полягає він у тому, що у фінансовій звітності будуть виявлені похибки після завершення аудиту і подання аудиторського висновку без застереження. Якщо аудитор установлює

для себе менший рівень аудиторського ризику, то це означає, що він прагне до більшої впевненості в тому, що фінансова звітність не має істотних похибок. Нульовий ризик означав би повну впевненість у цьому, а 100-відсотковий ризик - повну невпевненість. Ступінь ризику може коливатися в діапазоні між нулем і одиницею (від 0 до 100%), але не може бути ні вищим, ні нижчим цих значень. Повна гарантія (нульовий ризик) точності фінансової звітності економічно не доцільна, бо для цього аудиторі необхідно не вибірково, а суцільним способом перевірити всю документацію, а також у разі потреби залучити до проведення аудиту технологів, маркетологів та інших фахівців. Такий аудит буде довготривалим, не оперативним, дорого коштуватиме для клієнта і не завжди сприятиме удосконаленню його діяльності.

На етапі планування процесу здійснення аудиту фінансової звітності аудитор завжди стикається з проблемою визначення рівня аудиторського ризику і пошуком шляхів його зниження. Важливим питанням для аудитора є методика визначення величини аудиторського ризику. Зазначимо, що єдиної методики тут немає. Вона, як правило, розробляється кожною аудиторською фірмою або окремим аудитором відповідно до умов конкретної перевірки. З цією метою створюють так звані моделі аудиторського ризику, які постійно удосконалюються.

Як свідчить зарубіжний досвід, прийнятна величина загального аудиторського ризику становить 1—5% (0,01—0,05). Вибираючи методику визначення аудиторського ризику і його допустиму величину, необхідно враховувати конкретні умови перевірки, її термін, характер діяльності клієнта, компетентність і кваліфікацію аудитора, його попередній досвід аудиторських перевірок і багато інших факторів. Проте на підставі вивчення спеціальної зарубіжної літератури (Р. Додж, Дж. Робертсон), можна подати найбільш загальну методику (модель) розрахунку аудиторського ризику, яку можна виразити такою формулою:

$$ЗАР = ВР \cdot РК \cdot РН,$$

де ЗАР — загальний аудиторський ризик;

ВР — внутрішній ризик системи обліку;

РК — ризик системи внутрішнього контролю;

РН — ризик невиявлення помилок аудитором.

Найбільш повно методику розрахунку аудиторського ризику розкрив Дж. Робертсон, який назвав ряд важливих моментів:

— аудитор не може повністю довіряти системам обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. У такому разі ризик системи обліку або внутрішнього контролю зводиться до нуля ($ВР = 0$, $РК = 0$), а це означає, що і загальний аудиторський ризик, виходячи з формули, дорівнюватиме нулю, чого не може бути, оскільки кожна аудиторська перевірка супроводжується певним ризиком;

— аудитор не може дозволити собі встановити високий рівень ризику невиявлення (наприклад, більше як 50%) при високих ризиках систем обліку і внутрішнього контролю, оскільки у цьому разі загальний аудиторський ри-

зик також буде дуже високим (більш як 5%), чого допустити не можна, бо перевірку вважатимуть проведеною не на належному рівні;

— аудиторську перевірку вважатимуть проведеною на належному рівні, якщо аудитор установить низький ризик невиявлення (0,01) за умови повної недовіри до систем обліку і внутрішнього контролю клієнта.

Так, $ZAP = BP (1,0) \cdot PK(1,0) \cdot PH (0,01) = 0,01$.

З урахуванням поданої вище загальної моделі аудиторського ризику і того, що ризик невиявлення, як уже було зазначено, складається з ризику тестового контролю (РТК) і ризику аналітичного огляду (РАО), розрахунок може бути таким:

$$ZAP = BP \cdot PK \cdot PAO \cdot PT,$$

де РАО — ризик аналітичного огляду;

РТ — ризик тестового контролю.

Зарубіжний досвід свідчить, що величину оцінки аудиторського ризику можна не тільки виражати у процентах, коефіцієнтах, абсолютному числовому значенні, вона може бути визначена аудитором і словами: «низький», «середній», «високий», що часто використовується на практиці. Узагальнюючи зарубіжний досвід можна встановити показники прийнятного рівня аудиторського ризику (табл.1.8.1).

Таблиця 1.8.1 - Показники прийнятного рівня аудиторського ризику

Елементи аудиторського ризику	Прийнятні значення	
	мінімум	максимум
Загальний аудиторський ризик	0,01	0,05
Внутрішній ризик	0,5	1,0
Ризик контролю	Визначається експертним шляхом	1,0
Ризик невиявлення	Визначається розрахунком	<0,5

Дослідження практичних результатів оцінки аудиторського ризику показали наступні значення елементів аудиторського ризику (табл. 1.8.2).

Таблиця 1.8.2 - Варіанти оцінки аудиторського ризику, що ґрунтуються на дослідженні практичних результатів

Значення елементів ризику			Ризик	Ступінь впевненості
ВР	РК	РН при ЗАР=0,05		
1	2	3	4	5
0,5-0,6	0,3	0,33-0,28	Низький	Висока
0,8-0,9	0,6	0,10-0,09	Середній	Середня
1,0	0,8	0,06	Високий	Низька
1,0	1,0	0,05	Тотальний	Відсутня

Наприклад, якщо ми визначили внутрішній ризик на рівні 0,6, а рівень ризику контролю - на рівні 0,8 при ЗАР=0,05, то ризик невиявлення дорівнює 0,10. Це означає, що необхідний ступінь впевненості в результатах роботи аудитора буде приблизно 90%, тому має бути протестовано 90% інформації клієнта щодо об'єкта перевірки.

Аудиторська діяльність безпосередньо пов'язана з ризиком для бізнесу (підприємницької діяльності). Ризик для бізнесу полягає в тому, що аудитор (аудиторська фірма) може зазнати невдачі у взаємовідносинах з клієнтом навіть тоді, коли клієнту подано правильний аудиторський висновок. Це можливо у випадках розголошення конфіденційності аудиторського висновку, відсутності рекомендацій щодо прогнозування діяльності клієнта на перспективу. Цей ризик аудитора або аудиторської фірми залежить від таких чинників: фінансового стану клієнта; характеру його діяльності і пов'язаних з цим господарських операцій; рівня кваліфікації адміністрації й облікового персоналу клієнта; термінів проведення аудиту; репутації аудиторів та іміджу аудиторської організації.

Таким чином, щоб підготувати оптимальний план проведення аудиту, необхідно під час розрахунку аудиторського ризику системно враховувати не тільки загальні основні аспекти контролю, а й попередньо оцінити сукупність факторів, що впливають на них. Тільки системний підхід і комплексна оцінка усіх факторів під час розрахунку аудиторського ризику дає змогу скласти прийнятний план аудиту.

Визначення ризиків в аудиті тісно пов'язано з рівнем суттєвості. Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, які розглядаються за конкретних обставин пропуску або неправильного відображення. Суттєвість створює поріг або межу відсічення, але вона не є первинною якісною характеристикою, яка обов'язково властива корисній інформації.

Поняття "суттєвість" полягає в наступному: якщо на підприємстві, де проводиться аудит, відсутня інформація, яка може впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на підставі даних фінансової звітності.

ті і залежать від розміру статті або помилки в зв'язку з перекрученням змісту інформації, оцінку того, що є суттєвим, а що ні, дає аудитор. Плануючи аудиторську перевірку, він аналізує, які дії і операції призводять до суттєвих помилок і перекручень фінансової звітності підприємства. Аудиторська оцінка суттєвості залишків за бухгалтерськими рахунками й укладеними угодами допомагає аудитору вирішити, які питання і статті фінансової звітності треба проаналізувати, який розмір вибірки використати і які види аналітичних процедур необхідно провести. Слід зазначити, що існує взаємозв'язок між суттєвістю і ризиком аудиторської перевірки: чим ретельніше здійснюється перевірка, тим нижчий розмір ризику аудиту, і навпаки. Оцінюючи ймовірність неправильного подання фінансової звітності, аудитор повинен з'ясувати, чи можуть бути визначені як суттєві помилки в ній, проаналізувати ці помилки - насправді вони є суттєвими чи ні.

Розробляючи план аудиту, аудитор встановлює прийнятний рівень суттєвості з метою виявлення суттєвих (з кількісної точки зору) викривлень. Однак треба враховувати й обсяг (кількість), і характер (якість) викривлень. Прикладами якісних викривлень є: недостатній чи невідповідний опис облікової політики, коли є ймовірність того, що користувач фінансових звітів буде введений в оману таким описом, а також ненадання інформації про порушення нормативних вимог, коли є ймовірність того, що подальше накладення нормативних обмежень суттєво зменшить операційні можливості.

Аудитор розглядає суттєвість і на рівні фінансових звітів у цілому, і стосовно сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, що розкривається. На суттєвість можуть впливати законодавчі й нормативні вимоги, а також фактори, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансових звітів і взаємозв'язків між ними. У результаті можна отримати різні рівні суттєвості залежно від розгляданого аспекту фінансових звітів.

Між суттєвістю й аудиторським ризиком є зворотний зв'язок, тобто чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик, і навпаки. Аудитор враховує зворотний зв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком при визначенні характеру, розрахунку часу й обсягу аудиторських процедур.

Загальний план і програми аудиту

У Міжнародному стандарті аудиту 200 «Мета і загальні принципи аудиту фінансової звітності» підкреслюється, що аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість своєчасно провести ефективний аудит. Під час планування аудиту слід дотримуватись ряду принципів, які б забезпечили належне планування. До них можна віднести такі:

- цілісність — охоплення планом усіх аспектів аудиторської перевірки для висловлення об'єктивної думки щодо достовірності фінансової звітності;
- безперервність — розробка поточних та перспективних планів аудиту на конкретному підприємстві, їх взаємоув'язка і узгодженість із планами ро-

боти аудиторської фірми; коригування плану і програми аудиту (в разі необхідності) в процесі аудиторської перевірки;

- доречність — заплановані аудиторські процедури повинні давати змогу отримати найважливішу, необхідну аудитору інформацію для складання висновку і стосуватися безпосередньо бухгалтерської звітності контрольованого звітного періоду, яка перевіряється;

- ефективність та оптимальність — розробка оптимальних планів і програм, виконання яких забезпечить отримання достовірних і достатніх аудиторських доказів із найменшими витратами праці і часу.

Основні вимоги до планування аудиторської перевірки та його етапи визначено Міжнародним стандартом аудиту № 300 «Планування». Проводячи підготовку планування процесу аудиту, аудитор повинен: сформулювати розуміння про бізнес клієнта, загальні напрямки й специфіку діяльності; отримати уявлення про системи обліку і внутрішнього контролю і ступінь їх надійності; оцінити загальний аудиторський ризик і визначити межу суттєвості помилок, які можуть бути виявлені в процесі аудиту; визначити кількість необхідних аудиторських процедур, період їх виконання та виконавців, можливість залучення експертів; забезпечити координацію виконання планів, їх контроль, узгодженість з підприємством, передбачити можливість внесення змін.

Адекватне планування аудиторської роботи сприяє забезпеченню належної уваги до важливих ділянок аудиторської перевірки, визначенню потенційних проблем і виконанню роботи в стислий термін. Планування допомагає правильно доручати роботу асистентам, а також координувати роботу інших аудиторів і експертів. За аудитором, однак, зберігається відповідальність за загальний план і програму аудиту.

Обсяг планування залежить від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, досвіду роботи аудитора з певним суб'єктом господарювання, а також від знання його бізнесу.

Отримання знань про бізнес є важливою частиною планування роботи. Знання бізнесу допомагає аудитору виявити події, операції й особливості діяльності, які можуть суттєво вплинути на фінансові звіти. При цьому слід брати до уваги положення, викладені у МСА 310 «Знання бізнесу».

Аудитор повинен розробити й документально оформити загальний план аудиторської перевірки, описавши очікуваний обсяг і ведення аудиторської перевірки. Незважаючи на те, що загальний план аудиторської перевірки має бути досить детальним для того, щоб бути інструкцією для розробки програми аудиту, його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором.

Під час розробки загального плану аудиторської перевірки аудиторіві слід урахувати наступні питання.

Знання бізнесу

- загальні економічні фактори й умови в галузі, які впливають на бізнес суб'єкта господарювання;
- важливі характеристики суб'єкта господарювання та його бізнесу;
- фінансові результати й вимоги до його звітності, в тому числі зміни, що відбулися з дати попереднього аудиту;
- загальний рівень компетентності управлінського персоналу.

Розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю

- облікова політика, прийнята суб'єктом господарювання, та її зміни;
- вплив нових норм бухгалтерського обліку й аудиту;
- накопичені аудитором знання систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також відповідна увага, що, як передбачається, має бути приділена тестам контролю і процедурам перевірки по суті.

Ризик і суттєвість

- очікувані оцінки властивого ризику й ризику системи контролю, а також визначення важливих ділянок аудиторської перевірки;
- установлення рівнів суттєвості для цілей аудиторської перевірки;
- можливість суттєвих викривлень (з урахуванням досвіду минулих періодів) або можливість шахрайства;
- виявлення складних ділянок бухгалтерського обліку, в тому числі пов'язаних з обліковою оцінкою.

Характер, час і обсяг процедур

- можлива зміна обсягу роботи на конкретних ділянках аудиторської перевірки;
- вплив інформаційної технології на аудиторську перевірку;
- робота підрозділу внутрішнього аудиту та її очікуваний вплив на процедури зовнішньої аудиторської перевірки.

Координація, керівництво, нагляд і перевірка

- залучення інших аудиторів до аудиторської перевірки компонентів, наприклад, філій, дочірніх підприємств і підрозділів;
- залучення експертів;
- кількість об'єктів, які перевіряються;
- вимоги щодо персоналу.

Інші аспекти

- можливість виникнення сумніву щодо припущення про безперервність діяльності підприємства;
- обставини, що вимагають особливої уваги, наприклад, існування зв'язаних сторін;
- умови завдання з аудиторської перевірки та будь-які обов'язки, обумовлені законодавством;

- характер і час надання висновку або інші форми інформування суб'єкта господарювання, передбачені умовами завдання з аудиторської перевірки.

Виходячи з отриманої інформації, аудитор може визначити необхідну кількість аудиторських процедур, основні напрямки перевірки, види робіт, методи контролю, необхідний термін для перевірки та виконавців. Як уже зазначалось, окремі аспекти можуть бути узгоджені з керівництвом підприємства-клієнта.

МСА не регламентує форму складання загального плану аудиту, тому аудитори самостійно розробляють його структуру. Приклад складання загального плану аудиторської перевірки наведено в табл.1.8.3.

Таблиця 1.8.3 - Загальний план аудиторської перевірки

№	Етапи робіт	Тривалість робіт у днях	Період перевірки	Виконавець
1	Аудит установчих документів	1	01.09	1 аудитор
2	Аудит основних засобів	2	1.09-2.09	2 аудитор
...	.....	.....	.....	... аудитор
....	.....	.....	.....	... аудитор
....	.....	.....	.....	... аудитор
....	.....	.....	.....	... аудитор
....	.....	.....	.....	... аудитор
20	Аудит доходів	2	10.09-11.09	2 аудитор
21	Аудит витрат	3	10.09-12.09	3 аудитор
22	Аудит собівартості	3	12.09-16.09	1 аудитор
23	Аудит фінансових результатів	2	13.09-16.09	3 аудитор
24	Складання аудиторського висновку	1	17.09	1,2,3 аудитори
	РАЗОМ		01.09-17.09	

У загальному плані вказують основні етапи робіт, які аудитор вважає необхідними. Ґрунтуючись на:

- інформації, що була отримана в результаті ознайомлення з бізнесом клієнта, його системою обліку і внутрішнього контролю;
- власному досвіді й кваліфікації;
- внутрішньофірмових стандартах;
- визначеному ступені ризику;
- розрахованому рівні суттєвості;
- передбачуваному обсязі робіт - аудитор визначає тривалість етапів у днях.

Аудитор повинен розробити й документально оформити програму аудиту, яка визначає характер, час і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання загального плану аудиторської перевірки. Програма ніби деталізує і доповнює план аудиту. З її допомогою аудитор може організувати роботу асистентів аудитора та іншого персоналу, детально вказавши, які, ким і коли мають бути виконані аудиторські процедури. Програма аудиту є набором інструкцій для асистентів, залучених до аудиторської перевірки, а також засобом контролю і документування належного виконання роботи. Програма аудиту може містити завдання для кожної ділянки аудиторської перевірки й бюджет часу, де зазначається кількість годин, відведених на різні ділянки або процедури аудиторської перевірки, тобто кількість годин на проведення перевірки окремого об'єкта аудиту в програмі аудиту і в загальному плані повинні співпадати.

Приклад складання програми аудиторської перевірки наведено в табл. 1.8.4. Для наочності розглянемо програму перевірки основних засобів (ОЗ).

Таблиця 1.8.4 - Програма аудиторської перевірки основних засобів

№	Напрямки перевірки	Обсяг перевірки, %	Тривалість робіт у годинах	Індекс робочого документу	Примітки
2.1	Аудит наявності основних засобів (інвентаризація)	75%	3	ОЗ.2.1.1 ОЗ.2.1.2	
2.2	Аудит надходження основних засобів	75%	3	...	
2.3	Аудит нарахування зносу ОЗ	75%	2	...	
2.4	Аудит ремонту основних засобів	60%	2	...	
2.5	Аудит вибуття основних засобів	75%	3	ОЗ.2.5.1	
2.6	Аудит ліквідації основних засобів	100%	1	...	
2.7	Аудит основних засобів, отриманих в оренду	100%	1	...	
2.8	Аудит основних засобів, переданих в оренду	100%	1	...	
	РАЗОМ		16		

Програма аудиторської перевірки - це основа детального планування часу і витрат. Під час розробки аудиторської програми слід упорядкувати аудиторські процедури, встановити методи їх виконання, уточнити і деталізувати масштаб роботи, яку необхідно виконати. Записи і висновки аудитора за кожним розділом програми фіксують в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, який використовується аудитором у процесі підготовки й обґрунтування аудиторського звіту.

Загальний план аудиторської перевірки і програму аудиту треба переглядати у процесі аудиту (за потреби). Планування здійснюється постійно протягом усього терміну виконання завдання з аудиторської перевірки внаслідок зміни обставин або несподіваних результатів аудиторських процедур. Причини внесення значних змін треба документально оформити.

Визначення повноти і своєчасності виконання запланованих аудиторських процедур, установлення наявних відхилень від плану дають можливість самому аудитору і керівництву аудиторської фірми контролювати хід аудиторської перевірки та її якість, вживати необхідних заходів. Планування роботи дає змогу приділити належну увагу найважливішим напрямам аудиту, сприяє більш ефективному розподілу роботи серед перевіряючих.

Календарне планування аудиторської перевірки

Для заповнення граф «Період перевірки» і «Виконавець» у загальному плані необхідно скласти календарний графік проведення аудиту, враховуючи при цьому, що етапи аудиту можуть бути зв'язані між собою, а також те, що кожний аудитор виконує конкретний етап робіт.

Аудитор повинен скласти календарний графік аудиторської перевірки відповідно до загального плану аудиту. Графік показує заплановану аудиторську роботу і служить засобом контролю за проведенням аудиту. При складанні графіка мають враховуватися вимоги клієнта.

Важливою умовою при плануванні аудиту є синхронність роботи аудиторів, тому треба прагнути того, щоб аудитори максимально одночасно закінчили свою роботу. При складанні календарного графіка не можна забувати про вихідні дні. Календарний графік проведення комплексного аудиту має наступний вигляд (рис.1.8.1).

Після складання календарного графіка аудиту заповнюють графи «Період перевірки» і «Виконавець» в загальному плані аудиту, розраховують загальну трудомісткість перевірки в людино-днях і людино-годинах.

Етапи робіт

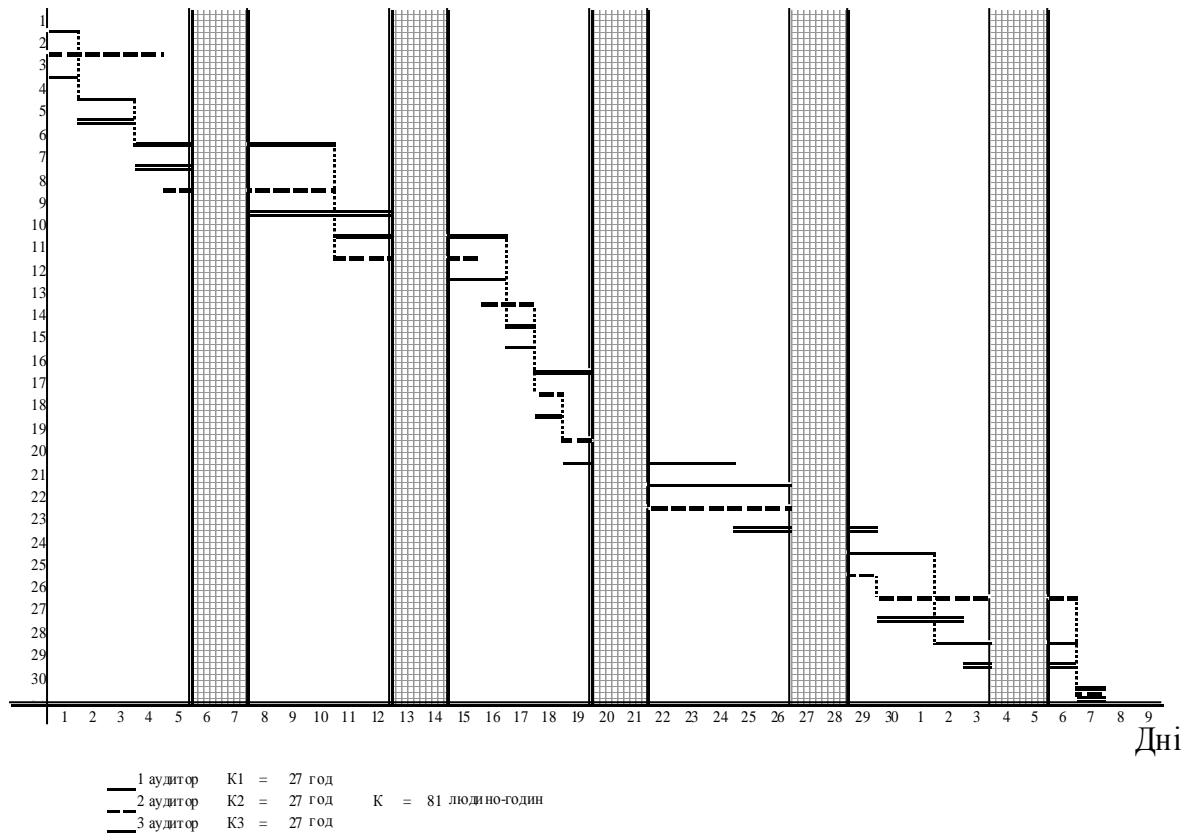


Рис.1.8.1 – Приклад календарного графіку аудиторської перевірки

Запитання для самоконтролю

1. Що таке аудиторський процес, з яких стадій він складається?
2. Які основні дії виконують на підготовчо-узгоджувальній стадії?
3. Які основні дії виконують на робочо-дослідницькій стадії?
4. Які основні дії виконують на завершально-результативній стадії?
5. У чому полягають відмінності у виділенні стадій аудиту в міжнародній і національній практиці? Ці відмінності мають теоретичний або практичний характер?
6. Як Ви розумієте аудиторський ризик, які складові він включає?
7. Охарактеризуйте кожен складову аудиторського ризику.
8. Який рівень аудиторського ризику є припустимим, який зв'язок при цьому існує між його складовими?
9. Які складові включає ризик невиявлення, який зв'язок при цьому існує між ними?
10. Охарактеризуйте зв'язок між рівнем ризику і ступенем упевненості.
11. Охарактеризуйте ризик для бізнесу в аудиторській діяльності.
12. Розкрийте поняття суттєвості та її зв'язок з аудиторським ризиком.
13. Які принципи планування аудиту закладено в МСА?

14. Які документи складають при планування аудиту? Охарактеризуйте взаємозв'язки між плановими аудиторськими документами.

15. Які питання слід урахувати аудиторів під час розробки загального плану аудиторської перевірки?

16. Які фактори аудитор враховує при визначенні тривалості етапів аудиторської перевірки?

17. У чому полягають відмінності загального плану і програми аудиту?

18. У якому плановому аудиторському документі є посилання на робочий документ?

19. У чому полягає методика календарного планування аудиторської перевірки?

20. Які функції виконує календарний графік аудиторської перевірки, які рішення можуть прийматися на його підставі?

1.9. Аудиторські докази

Основні питання

- ☑ *Достатність і відповідність аудиторських доказів*
- ☑ *Види і джерела аудиторських доказів та їх доказове значення*
- ☑ *Тести систем контролю*
- ☑ *Процедури одержання аудиторських доказів*

Глосарій термінів за темою

Аудиторський доказ – документально підтверджена інформація, отримана аудитором у процесі формування висновків, на якій базується аудиторська думка.

Тести контролю – тести, що проводяться з метою отримання аудиторських доказів щодо відповідності організації та ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Процедури по суті – перевірки, виконані для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах.

Достатність і відповідність аудиторських доказів

Основні положення та рекомендації щодо кількості і якості аудиторських доказів та процедур їх одержання викладені у Міжнародному стандарті аудиту № 500.

До аудиторських доказів ставляться наступні вимоги:

- необхідність;
- обґрунтованість;
- повнота;
- правильність.

Під необхідністю аудиторського доказу розуміють одержання конкретного необхідного аудиторського доказу, зміст якого характеризує об'єкт дослідження.

Під обґрунтованістю аудиторського доказу розуміється забезпеченість того, що в первинних документах і звітах, облікових регістрах, формах звітності зміст підтверджується підписами конкретних виконавців.

Під повнотою аудиторського доказу розуміють обсяг інформації, що утримується в ньому, достатньої для визначення стану об'єкта контролю.

Під правильністю розуміють вимога, відповідно до якого повинні бути приведені всебічно перевірені аудиторські дані.

Для того, щоб мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, він повинен одержати **достатні й відповідні** аудиторські докази.

Достатність і відповідність взаємозалежні і стосуються аудиторських доказів, отриманих у результаті проведення тестів контролю і процедур по

суті. Достатність – це критерій кількості аудиторських доказів; відповідність – це оцінка якості аудиторських доказів, їх доречності щодо конкретного твердження та достовірності. Під достатністю аудиторських доказів розуміють їх кількість; під відповідністю – їх якість, доречність щодо конкретного твердження та достовірності. Як правило, аудитор вважає за необхідне покласти-ся на аудиторські докази, що є скоріше переконливими, ніж остаточними за своїм характером, і шукатиме аудиторські докази з різних джерел або різного характеру для підтвердження одного й того ж твердження.

На твердження про достатність і відповідність аудиторських доказів впливають наступні **фактори**:

- аудиторська оцінка характеру і ступеня властивого ризику на рівні фінансового звіту й на рівні залишків на рахунках або класах операцій;
- характер систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також оцінка ризику контролю;
- суттєвість статті, що перевіряється;
- досвід, набутий під час проведення попередніх аудиторських перевірок;
- результати аудиторських процедур (включаючи можливе шахрайство або помилку);
- джерело і достовірність наявної інформації.

При проведенні аудиторської перевірки, **застосовуючи тести контролю**, аудитор повинен отримати докази того, що системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю організовані відповідним чином для запобігання і (або) виявлення та виправлення суттєвих викривлень (*докази організації*), вони існують і ефективно функціонують протягом відповідного періоду (*докази функціонування*).

При проведенні аудиторської перевірки, **застосовуючи процедури по суті**, аудитор повинен отримати докази того, що:

- а) актив або зобов'язання існують на конкретну дату (*існування*);
- б) права і зобов'язання: актив або зобов'язання належать суб'єктові господарювання на конкретну дату (*приналежності*);
- в) операція або подія, що стосуються суб'єкта господарювання, відбулися протягом звітного періоду (*наявності*);
- г) відсутність необлікованих активів, зобов'язань, операцій або подій, а також нерозкритої інформації про статті (*повноти*);
- г) актив або зобов'язання обліковуються за відповідною балансовою вартістю (*оцінки вартості*);
- д) операція або подія відображені за належною сумою, доходи і витрати віднесені до відповідного періоду (*оцінки*);
- е) інформація про статтю розкрита, класифікована й описана згідно з прийнятною концептуальною основою фінансової звітності (*подання й розкриття інформації*).

Достовірність аудиторських доказів залежить від джерела їх одержання (внутрішнього чи зовнішнього), а також їх характеру – візуальні, документа-

льні чи усні. Оскільки достовірність аудиторських доказів залежить від конкретних обставин, наведені далі загальні правила можуть допомогти оцінити достовірність аудиторських доказів:

- аудиторські докази, отримані із зовнішніх джерел (наприклад, підтвердження, отримане від третьої сторони), достовірніші, ніж докази, отримані з внутрішніх джерел;
- аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел, достовірніші, якщо відповідні системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю є ефективними;
- аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором, достовірніші, ніж докази, отримані від суб'єкта господарювання;
- аудиторські докази у формі документів та письмових пояснень достовірніші, ніж усні пояснення.

Аудиторські докази переконливіші, якщо докази, отримані з різних джерел, узгоджуються і є різними за характером. За таких обставин аудитор отримав би вищий сукупний рівень упевненості порівняно з отриманим від аудиторських доказів при окремому розгляді. І навпаки, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не відповідають доказам, отриманим з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури потрібні для усунення такої невідповідності.

Види і джерела аудиторських доказів та їх доказове значення

Аудиторські докази **класифікують** за різними ознаками:

- за джерелом надходження:
 - зовнішні
 - внутрішні,
- за характером подання інформації:
 - візуальні
 - документальні
 - усні,
- за можливістю спростування:
 - прямі (матеріальні та матеріальні)
 - непрямі.

Достовірність аудиторських доказів залежить від перелічених їх ознак. З одного боку, аудиторські докази характеризуються **ступенем довіри**, з другого – **доказовим значенням**.

Найбільший ступінь довіри мають зовнішні документальні прямі докази, отримані особисто аудитором.

За доказовим значенням аудиторські докази мають наступне ранжування:

- первинні документи
- облікові записи (облікові реєстри)
- головна книга

- звітність (фінансова, податкова та ін.)
- плани, кошториси, калькуляції
- матеріали попередніх перевірок та ревізій
- матеріали внутрішньогосподарського контролю
- дані, отримані аудитором при проведенні фактичного та документального контролю об'єктів аудиту
- неофіційні документи
- допоміжні документи.

До неофіційних документів відносять документи, які працівники підприємства ведуть за власною ініціативою. Допоміжними вважаються документи, в яких викладена думка працівників підприємства, тому можуть виникати сумніви щодо отриманої інформації від зацікавленої сторони. Останні дві групи документів не мають доказового значення, але можуть вплинути на подальший хід перевірки, викриваючи “вузькі” місця.

Аудиторські докази є переконливішими, якщо вони отримані з різних джерел, узгоджуються і є різними за характером. За таких обставин аудитор отримав би вищий сукупний рівень упевненості порівняно з отриманим від аудиторських доказів при окремому розгляді. І навпаки, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не відповідають доказам, отриманим з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури потрібні для усунення такої невідповідності.

Аудитор повинен розглянути зв'язок між витратами, понесеними для одержання аудиторських доказів, і корисністю отриманої інформації. Однак складність і витрати самі по собі не є достатньою підставою для відмови від виконання необхідної процедури.

Якщо є серйозні сумніви щодо суттєвого твердження у фінансовому звіті, аудитор повинен спробувати одержати достатні й відповідні аудиторські докази для усунення такого сумніву. Якщо їх неможливо одержати, аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки.

Відповідно до МСА 500 "Аудиторські докази" аудиторські докази одержують шляхом відповідного комбінування тестів контролю і процедур по суті. Тип тесту, який треба провести, є важливим для розуміння застосування аудиторських процедур при зборі аудиторських доказів.

Тести систем контролю

Відповідно до МСА 400 "Оцінки ризиків та внутрішній контроль", тести контролю проводять, якщо аудитор планує стосовно будь-якого конкретного твердження оцінити ризик контролю скоріше низьким, ніж великим.

Розуміючи системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, аудитор визначає характеристики чи ознаки, які свідчать про здійснення контролю, а також визначає можливі умови, які свідчать про наявність відхилен-

ня від належного здійснення контролю. Аудитор перевіряє наявність або відсутність таких ознак.

Аудиторська вибірка для тестів контролю звичайно є доречною, якщо застосування контролю залишає докази його здійснення (наприклад, підпис керівника відділу кредитів на рахунку-фактурі, що доводить санкцію керівник на видачу кредиту, або докази про дозвіл на введення даних до комп'ютерної системи обробки даних).

Тести системи контролю – це тести, що проводяться з метою отримання аудиторських доказів щодо відповідності організації та ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Тести систем контролю класифікують за процедурою їх здійснення:

ротаційні – це тести, використання яких припускає, що об'єкти аудиту для перевірки відбираються по черзі за принципами ротації;

глибинні – це тести, використання яких припускає, що об'єкти аудиту підлягають вибірці та перевірці на всіх стадіях облікового процесу;

слабких місць – це тести, використання яких припускає, що перевіряються об'єкти аудиту конкретного аспекту обліково-аналітичної роботи, в якому є значна вірогідність помилок;

спрямовані – це тести, використання яких припускає наступний контроль об'єктів аудиту і здійснюваних операцій;

наскрізні – це тести, використання яких припускає, що об'єкти аудиту розглядаються як цілісна система, і перевірка є найбільш поглибленою в порівнянні з іншими видами тестів.

Крім тестів систем контролю, в аудиті використовують **незалежні тести**. Вони призначені для перевірки операцій і залишків на рахунках з метою отримання доказів про повноту, правильність і законність операцій, відображених в регістрах обліку і звітності.

Процедури одержання аудиторських доказів

Процедури по суті – це перевірки, виконані для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах. В аудиторській практиці існують два типи процедур по суті:

- а) перевірки докладної інформації про операції та залишки;
- б) аналітичні процедури.

Ці процедури також є процедурами одержання аудиторських доказів.

Мета процедур по суті полягає в одержанні аудиторських доказів для виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах. При проведенні детальної перевірки по суті можуть використовуватись аудиторська вибірка та інші способи відбору елементів для перевірки й одержання аудиторських доказів для перевірки одного чи кількох тверджень стосовно суми фінансового звіту (наприклад, існування дебіторської заборгованості) або з метою незалежної оцінки певної суми (наприклад, оцінки вартості застарілих запасів).

З метою одержання аудиторських доказів аудитор використовує одну або кілька процедур: перевірка, спостереження, запит і підтвердження, підрахунок і аналітичні процедури. Тривалість виконання аудиторських процедур залежить від часу, протягом якого будуть отримані аудиторські докази.

Перевірка складається з вивчення записів, документів або матеріальних активів. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела, а також від ефективності заходів внутрішнього контролю та їх обробки. Є три основні категорії документальних аудиторських доказів, які надають аудиторіві різний ступень достовірності:

а) документальні аудиторські докази, які створені третіми сторонами і утримуються ними;

б) документальні аудиторські докази, створені третіми сторонами і утримувані суб'єктом господарювання;

в) документальні аудиторські докази, які створені й утримуються суб'єктом господарювання.

Перевірка матеріальних активів надає достовірні аудиторські докази щодо їх наявності, але не обов'язково стосовно права власності на них або їх вартості.

Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, або виконання заходів контролю, що не залишає "аудиторського сліду".

Запит - це процес звернення за інформацією до обізнаних осіб усередині суб'єкта господарювання або поза його межами. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів, адресованих третім сторонам, до неофіційних усних запитів, адресованих працівникам суб'єкта господарювання. Відповіді на запити можуть забезпечити аудитора інформацією, якою він раніше не володів або яка підтверджує аудиторські докази.

Підтвердження складається з відповіді на запит щодо підтвердження інформації, яка міститься в облікових записах.

Обчислення складається з перевірки арифметичної точності сум у первинних документах і облікових записах або проведення незалежних підрахунків.

Аналітичні процедури складаються з аналізу важливих фінансових показників і тенденцій, а також подальшого вивчення відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум. Докладніше аналітичні процедури в аудиті розглянуто в наступному розділі.

Вибір відповідних процедур є предметом професійного судження згідно з обставинами. Застосування таких процедур часто включає відбір елементів для перевірки генеральної сукупності.

Запитання для самоконтролю

1. Яким стандартом регламентуються достатність і відповідність аудиторських доказів?
2. Що розуміють під аудиторськими доказами?
3. Що розуміють під тестами контролю?
4. Що розуміють під процедурами по суті?
5. Охарактеризуйте критерії достатності і відповідності аудиторських доказів.
6. Які фактори впливають на достатність і відповідність аудиторських доказів?
7. Які докази повинен отримати аудитор при застосуванні тестів систем контролю?
8. Які докази повинен отримати аудитор при застосуванні процедур по суті?
9. Назвіть ознаки, за якими класифікують аудиторські докази.
10. Охарактеризуйте ступінь довіри до аудиторських доказів з точки зору їх класифікаційних ознак.
11. Що розуміють під доказовим значенням аудиторських доказів. Як вони ранжуються за вказаною ознакою?
12. Які особливості властиві неофіційним і допоміжним документам як аудиторським доказам?
13. Який зв'язок між витратами, понесеними для одержання аудиторських доказів, і корисністю отриманої інформації?
14. Як класифікують тести систем контролю за процедурою їх здійснення? Розкрийте особливості кожної класифікаційної групи тестів систем контролю.
15. Назвіть і охарактеризуйте процедури отримання аудиторських доказів.

1.10. Аналітичні процедури в аудиті

Основні питання

- ☑ *Поняття і сутність аналітичних процедур в аудиті*
- ☑ *Види аналітичних процедур*
- ☑ *Функціональне використання аналітичних процедур на різних стадіях аудиту*
- ☑ *Достовірність аналітичних процедур*

Глосарій термінів за темою

Аналітичні процедури - процедури, що передбачають аналіз важливих фінансових показників і тенденцій з подальшим вивченням відхилень та взаємозв'язків, що суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від прогнозованих сум.

Поняття і сутність аналітичних процедур в аудиті

Основні положення і рекомендації щодо застосування аналітичних процедур під час аудиторської перевірки встановлені Міжнародним стандартом аудиту (МСА) №520. Згідно з цим стандартом, **аналітичні процедури** - це процедури, що передбачають аналіз важливих фінансових показників і тенденцій з подальшим вивченням відхилень та взаємозв'язків, що суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від прогнозованих сум.

Іншими словами, аналітична процедура являє собою різновид аудиторської процедури, що являє собою аналіз і оцінку отриманої аудитором інформації, дослідження найважливіших фінансових і економічних показників економічного суб'єкта, що перевіряється, з метою виявлення незвичайних або невірно відбитих у бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності, а також з'ясування причин помилок і перекручень.

Якщо аналітичні процедури виявляють значні відхилення або взаємозв'язки, які суперечать іншій відповідній інформації або відрізняються від прогнозованих сум, аудитор повинен провести дослідження і одержати відповідні пояснення та підтверджувальні докази.

Дослідження незвичайних відхилень і взаємозв'язків, як правило, починається із запитів управлінському персоналу, після чого йде:

а) підтвердження відповідей управлінського персоналу, наприклад шляхом порівняння їх з розумінням і знаннями бізнесу аудитора та іншими свідченнями, отриманими у процесі аудиторської перевірки;

б) розгляд необхідності застосування інших аудиторських процедур, якщо управлінський персонал не дав пояснення або його пояснення не є відповідними.

Суть аналітичних процедур зводиться до:

1. Аналізу взаємозв'язків між даними різних форм бухгалтерської звіт-

ності й синтетичних реєстрів (за необхідності й аналітичних даних), а також між даними бухгалтерської звітності і натуральних показників.

2. Порівнянню фактичних даних з даними за попередні періоди (валюта балансу, окремі статті, аналіз коефіцієнтів за минулі роки).

3. Порівнянню фактичних даних із планами (в цьому випадку існує дві імовірності виникнення "вузьких місць": нереалістичне складання планів; припасування фактичної інформації під планову).

4. Порівнянню інформації з даними аналогічних підприємств і в середньому по галузі.

5. Вивченню незвичайних відхилень і їхніх причин.

6. Оцінки результатів проведеного аналізу (на підставі отриманих коефіцієнтів ліквідності, рентабельності і т.д.) на конкретну дату перевірки, що дає можливість зробити висновок про функціонування підприємства.

Аналітичні процедури необхідно застосовувати насамперед на таких етапах аудиторської перевірки, як планування і проведення загального огляду, але їх можна застосовувати й на інших етапах.

Аналітичні процедури виконують такі функції:

а) допомагають аудитору спланувати характер, час і обсяг інших аудиторських процедур;

б) процедур по суті, коли їх застосування результативніше й ефективніше для зменшення ризику невиявлення конкретних тверджень у фінансових звітах, ніж докладні перевірки;

в) забезпечення загального огляду фінансових звітів на кінцевому його етапі.

Аналітичні процедури передбачають порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання з:

- зіставною інформацією за попередні періоди;
- передбачуваними результатами діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, бюджетами) чи прогнозами аудитора (такими, як оцінка амортизації);
- аналогічною галузевою інформацією, такою як порівняння відношення виручки від реалізації до суми дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми галузевими показниками або з іншими суб'єктами господарювання приблизно такого самого розміру в тій самій галузі.

Аналітичні процедури включають також аналіз зв'язків:

- між елементами фінансової інформації, що, як очікується, відповідатимуть прогнозам, що ґрунтуються на досвіді суб'єкта (наприклад, відсоток валового прибутку);
- між фінансовою інформацією і відповідною нефінансовою інформацією, наприклад, витратами на оплату праці й чисельністю працівників.

Для виконання вказаних процедур можуть використовуватися різні методи, починаючи від простих порівнянь і до комплексного аналізу із застосу-

ванням складних статистичних методів. Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованих фінансових звітів, фінансових звітів компонентів (наприклад, дочірніх підприємств, підрозділів або сегментів) і до окремих елементів фінансової інформації. Вибір аудитором процедур, методів і обсягу їх застосування є справою професійного судження.

Діапазон існуючих аналітичних процедур дуже широкий - від простого порівняння до складних математичних моделей з кількома змінними. В основі використання аналітичних процедур лежить припущення, що існує певний зв'язок між різними типами даних і цей зв'язок продовжуватиме існувати за інших рівних умов. Якщо існування таких зв'язків у звітності, яка підлягає аудиту, очевидне, то аудитор має докази того, що основні події і господарські операції відображені у цій звітності правильно. При виборі аналітичних процедур необхідно також враховувати економічну ефективність застосування процедур аналізу в порівнянні з іншими аудиторськими процедурами (менші витрати праці, часу, скорочення деталізованого тестування).

Види аналітичних процедур

Аналітичні процедури - це методи оцінки фінансових звітів шляхом складання і зіставлення співвідношень між фінансовими і нефінансовими показниками.

Мета застосування аналітичних процедур полягає у визначенні нетипових обставин, що потребують пильної уваги аудиторів при проведенні перевірки. Типовими є наступні процедури:

- 1) порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з плановими (кошторисними) показниками, визначеними економічним суб'єктом;
- 2) порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з прогнозними показниками, самостійно визначеними аудитором;
- 3) порівняння показників бухгалтерської звітності і зв'язаних з ними відносних коефіцієнтів звітного періоду з нормативними значеннями, установленними чинним законодавством або самим економічним суб'єктом;
- 4) порівняння показників бухгалтерської звітності зі середньогалузевими даними;
- 5) порівняння показників бухгалтерської звітності з небухгалтерськими даними (даними, що не входять до складу бухгалтерської звітності);
- 6) аналіз змін з часом показників бухгалтерської звітності і відносних коефіцієнтів, зв'язаних з ними;
- 7) інші види аналітичних процедур, у тому числі враховуючі індивідуальні особливості організаційної структури економічного суб'єкта, у відношенні якого проводиться аудит.

Аналітичні процедури з погляду складності виконання і ступеня надійності одержуваних доказів можна класифікувати як:

1. Некількісні процедури - до них відносяться методи, що припускають застосування загальних знань в області бухгалтерського обліку або специфі-

ки діяльності підприємства, що дозволяють зробити висновок про повноту, законність і точність рахунків і взаємозв'язків. Наприклад, вивчення інформації, отриманої з зовнішніх джерел, економічних індексів, внутрішньої інформації (файлів документів, протоколів засідань Ради директорів, кореспонденції й ін.). Процедури цього типу мають великий недолік - вони дуже суб'єктивні. У їхній основі лежить знання і розуміння загальних тенденцій бізнесу (а також досвід попередніх аудиторських перевірок), вони дозволяють виявити тільки ті статті, в яких відбулися які-небудь значимі зміни.

2. Прості кількісні процедури, що застосовуються для встановлення взаємозв'язків між рахунками, наприклад, аналіз коефіцієнтів, трендів, варіаційний аналіз або попереднє тестування.

3. Більш складні кількісні процедури з використанням економічних, статистичних моделей до сальдо по рахунках, або до змінних, що служать причиною зміни. Третій вид процедур дозволяє встановити фінансові оперативні дані шляхом об'єднання економічних факторів і факторів середовища в єдину формалізовану модель. Оскільки в основі лежать методики статистичного аналізу, то це дозволяє одержувати точні й кількісно визначені результати.

Функціональне використання аналітичних процедур на різних стадіях аудиту

Аналітичні процедури при плануванні аудиторської перевірки

Аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури на етапі планування для того, щоб краще зрозуміти бізнес і виявити сфери можливого ризику. Використання аналітичних процедур може вказати на аспекти бізнесу, раніше не відомі аудиторам, й допоможе йому визначити характер, час і обсяг інших аудиторських процедур.

Плануючи аудиторську перевірку, в аналітичних процедурах використовують і фінансову, і нефінансову інформацію (наприклад, взаємозв'язок між розміром виручки і загальною площею торгових приміщень або обсягом реалізованої продукції).

Застосування аналітичних процедур при плануванні аудита дає можливість аудитору краще зрозуміти клієнта, визначити за допомогою розгляду бухгалтерських балансів ступінь ризику при аудиті. Аудитор може застосовувати аналітичні процедури для одержання фактичного матеріалу щодо визначених тверджень, що стосуються балансів рахунків або ділових операцій. При цьому аналітичні процедури являють собою ретельні перевірки всіх значних змін.

Аналітичні процедури як процедури по суті

Довіра аудитора до процедур по суті для зменшення ризику невиявлення певних тверджень у фінансових звітах може ґрунтуватися на детальних тестах, аналітичних процедурах чи на їх поєднанні. Рішення про те, які процедури застосовувати для досягнення окремої мети аудиторської перевірки,

ґрунтується на судженні аудитора щодо очікуваної результативності й ефективності наявних процедур для зменшення ризику невиявлення певних тверджень у фінансових звітах.

Як правило, аудитор звертається до управлінського персоналу із запитом щодо наявності та достовірності інформації, необхідної для застосування аналітичних процедур, і щодо результатів будь-якої з таких процедур, здійснених суб'єктом господарювання. Використання аналітичних даних, підготовлених суб'єктом господарювання, може бути ефективним за умови, якщо аудитор впевнений, що такі дані підготовлено належним чином.

Якщо аудитор має намір здійснити аналітичні процедури як процедури по суті, йому треба буде розглянути:

- цілі аналітичних процедур і якою мірою можна покладатися на результати аналітичних процедур;
- характер діяльності підприємства і ступінь деталізації інформації;
- наявність інформації фінансового характеру (бюджети або прогнози) і нефінансового характеру (наприклад, кількість вироблених чи реалізованих одиниць продукції);
- достовірність наявної інформації (наприклад, чи складено бюджети з належною ретельністю);
- відповідність наявної інформації (наприклад, чи були бюджети складено з урахуванням очікуваних результатів, а не цілей, яких треба досягти);
- джерело наявної інформації (наприклад, джерела, незалежні від суб'єкта господарювання, є, як правило, достовірнішими за внутрішні джерела);
- здатність до порівняння наявної інформації (наприклад, галузеві дані загального характеру треба порівнювати з даними суб'єкта господарювання, який виготовляє й реалізує спеціалізовану продукцію);
- знання, отримані під час попередніх аудиторських перевірок, поряд з наявним розумінням аудитора ефективності систем внутрішнього контролю бухгалтерського обліку та типових проблеми, які стали причиною для внесення бухгалтерських коригувань у попередні періоди.

Аналітичні процедури в загальному огляді наприкінці аудиторської перевірки

Аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури наприкінці аудиторської перевірки, формулюючи загальний висновок стосовно того, чи узгоджуються фінансові звіти в цілому з аудиторським знанням бізнесу. Висновки, сформульовані за результатами таких процедур, покликані підтвердити висновки, сформульовані під час аудиторської перевірки окремих компонентів чи елементів фінансових звітів, а також допомогти у формулюванні загального висновку щодо обґрунтованості фінансових звітів. Проте вони можуть також виявити сфери, що потребують здійснення подальших процедур.

Використання аналізу на заключній стадії аудиту ставить своєю метою ще раз підтвердити пояснення всіх істотних коливань значень показників звітності й гарантувати реальність цих показників, як за сумою, так і за змістом.

Таким чином, на стадії планування аналітичні процедури застосовують в необмеженому обсязі і найбільш ефективними вважаються методи, не зв'язані з розрахунками. На стадії перевірки як обмеження виступає наявність відповідної системи внутрішнього контролю і (або) використання аналітичних процедур на першій стадії. На заключному етапі обмеженням є застосування даних процедур на двох попередніх стадіях.

Достовірність аналітичних процедур

Застосування аналітичних процедур ґрунтується на очікуванні того, що взаємозв'язки між даними існують і продовжують існувати, якщо немає відомих умов протилежного. Наявність цих взаємозв'язків забезпечує аудиторськими доказами стосовно повноти, точності й обґрунтованості даних, наданих системою бухгалтерського обліку. Однак довіра до результатів аналітичних процедур залежатиме від аудиторської оцінки ризику того, що аналітичні процедури можуть виявити очікувані взаємозв'язки, тоді як насправді наявні суттєві викривлення.

Ступінь довіри аудитора до результатів аналітичних процедур залежить від таких факторів:

а) суттєвості розглянутих статей, наприклад, якщо залишки на рахунках запасів суттєві, аудитор, формулюючи висновки, не покладається тільки на аналітичні процедури. Але він може покластися тільки на аналітичні процедури стосовно певних статей і доходів і витрат, якщо вони не є суттєвими кожна окремо;

б) інших аудиторських процедур, спрямованих на досягнення тих самих цілей аудиторської перевірки; наприклад, інші процедури, здійснювані аудитором при огляді погашення дебіторської заборгованості (наприклад, огляд наступних надходжень грошових коштів), можуть підтвердити або зняти з розгляду питання, що виникли в результаті застосування аналітичних процедур щодо класифікації дебіторів за строками оплати;

в) точності, з якою можна прогнозувати очікувані результати аналітичних процедур. Наприклад, аудитор, як правило, порівнюючи коефіцієнти валового прибутку одного періоду з іншим, очікує більшої відповідності, ніж при порівнянні витрат, таких як витрати на дослідження і витрати на рекламу;

г) оцінок ризику контролю і властивого ризику, наприклад, якщо внутрішній контроль обробки замовлень на придбання недостатній, а отже, ризик контролю високий, то, можливо, формулюючи висновки щодо дебіторської заборгованості, треба більше довіряти детальним тестам операцій і залишків на рахунках ніж аналітичним процедурам.

Аудитор повинен розглянути питання про перевірку заходів контролю щодо підготовки інформації, використовуваної в аналітичних процедурах. Якщо такі заходи контролю ефективні, аудитор матиме більше впевненості в достовірності інформації, а отже в результатах аналітичних процедур. Заходи контролю за нефінансовою інформацією часто можна перевірити разом із заходами контролю, які стосуються бухгалтерського обліку. Наприклад, організовуючи заходи контролю за обробкою рахунків-фактур, суб'єкт господарювання може включити заходи контролю за відображенням в обліку обсягу реалізації в одиницях продукції. За таких обставин аудитор може перевірити заходи контролю з обліку реалізованих одиниць одночасно з перевіркою заходів контролю щодо обробки рахунків-фактур.

Запитання для самоконтролю

1. Яким стандартом регламентуються вимоги до аналітичних процедур в аудиті?
2. Дайте визначення поняття «аналітичні процедури».
3. Розкрийте сутність аналітичних процедур.
4. Які дії аудитора є наслідком виявлення значних відхилень у звітності?
5. На яких етапах аудиту застосовуються аналітичні процедури?
6. Які функції виконують аналітичні процедури?
7. З чим порівнюється фінансова інформація суб'єкта господарювання при застосуванні аналітичних процедур?
8. Назвіть основні види аналітичних процедур.
9. Які фактори впливають на вибір аналітичних процедур?
10. Як застосовуються аналітичні процедури при плануванні аудиту?
11. Яким чином аналітичні процедури застосовують як процедури по суті?
12. З якою метою аудитор застосовує аналітичні процедури наприкінці аудиторської перевірки?
13. Які фактори обумовлюють ступінь довіри аудитора до результатів аналітичних процедур?
14. Як впливає суттєвість розглянутих статей на ступінь довіри аудитора до результатів аналітичних процедур?
15. Чи враховується при проведенні аналітичних процедур нефінансова інформація суб'єкта господарювання?

1.11. Аудиторська вибірка

Основні питання

- ☑ *Передумови використання вибірових досліджень в аудиті*
- ☑ *Поняття аудиторської вибірки*
- ☑ *Організація вибірових досліджень*
- ☑ *Методи формування аудиторської вибірки*
- ☑ *Ризики і суттєвість у вибіровому дослідженні*

Глосарій термінів за темою

Аудиторська вибірка (вибірка) - застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% облікових записів (елементів вибірки) в межах залишку на рахунку або класу операцій так, що всі елементи мають шанс бути відібраними.

Генеральна сукупність – множина даних, з якої здійснюється вибірка і стосовно якої аудитор робить висновки.

Стратифікація – процес розподілу генеральної сукупності на субсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто грошова вартість).

Елементи вибірки - окремі елементи, що складають генеральну сукупність.

Обсяг вибірки – кількість необхідних досліджень для того, щоб результати вибірки відповідали необхідному рівню довіри, точності й надійності.

Передумови використання вибірових досліджень в аудиті

Розробляючи аудиторські процедури, аудитор повинен визначити відповідні методи відбору статей для тестування. Аудитор може:

- а) відібрати всі статті (100% перевірка);
- б) відібрати конкретні статті;
- в) здійснити аудиторську вибірку.

Рішення про те, який підхід застосувати, залежатиме від обставин, а застосування будь-якого із зазначених вище способів (чи їх поєднання) може бути доцільним за конкретних обставин.

Аудитор може вирішити, що найдоречніше було б досліджувати всю генеральну сукупність статей, які складають залишок на рахунку або клас операцій. Стовідсоткова перевірка малоімовірна у випадку тестів контролю; вона частіше стосується процедур по суті. Наприклад, стовідсоткова перевірка може бути доречною, якщо генеральна сукупність складалася з невеликої кількості статей значної вартості, коли властивий ризик і ризик контролю є високими, а інші способи не дають змоги одержати достатні відповідні аудиторські докази; або коли повторюваний характер обчислення чи іншого процесу, здійснюваного за допомогою комп'ютерної інформаційної системи, ро-

бить стовідсоткову перевірку ефективною щодо співвідношення витрат і результатів.

Аудитор може вирішити відібрати конкретні статті, ґрунтуючись на таких факторах, як знання про бізнес клієнта, попередня оцінка властивого ризику й ризику контролю. Конкретні статті, що відбираються, можуть включати:

- *статті з великою вартістю або ключові статті;*
- *усі статті, вартість яких перевищує визначену суму;*
- *статті для одержання інформації;*
- *статті для перевірки процедур.*

Якщо перевірка конкретних статей із залишку на рахунку або класу операцій є ефективним способом одержання аудиторських доказів, вона ще не є аудиторською вибіркою. Результати процедур, застосованих до відібраних у такий спосіб статей, не можна переносити на всю генеральну сукупність. Аудитор розглядає потребу одержати відповідні докази щодо решти генеральної сукупності, якщо решта є суттєвою.

Аудитор може вирішити застосувати аудиторську вибірку до залишку на рахунку або класі операцій.

Необхідність застосування вибірових досліджень в аудиті зумовлена також наступним:

- значною трудомісткістю процесу аудиторської перевірки, особливо в разі аудиту звітності великого підприємства;
- певною обмеженістю аудитора в часі, тобто аудиторська перевірка має бути завершена в обумовлені в договорі строки;
- високою вартістю оплати праці аудитора, тому виникає потреба у зменшенні кількості аудиторських процедур за обов'язкових умов забезпечення належної якості аудиту та відповідності дійсності висновків аудитора.

Поняття аудиторської вибірки

Питання здійснення аудиторської вибірки регламентовано МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки». У ньому в загальних рисах розкрито основні ключові моменти проведення вибіркової аудиторської перевірки (головні терміни та поняття, визначення обсягу вибірки, названі основні методи вибірки та визначено найважливіші аспекти оцінки результатів вибіркової перевірки). У МСА 530 викладено основні положення і рекомендації щодо застосування процедур аудиторської вибірки, а також інших способів відбору статей для перевірки з метою збирання аудиторських доказів.

Аудиторська вибірка (вибірка) - це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% облікових записів (елементів вибірки) в межах залишку на рахунку або класу операцій так, що всі елементи мають шанс бути відібраними. Це дає аудитору змогу одержати та оцінити аудиторські докази стосовно деяких характеристик відібраних елементів для формулювання ви-

снровку або допомоги в його формулюванні стосовно генеральної сукупності, з якої здійснюється вибірка.

Таким чином, термін «аудиторська вибірка», або «вибіркова перевірка», означає виконання аудитором аудиторських процедур стосовно менш як 100 % бухгалтерських записів або показників фінансової звітності, які дають змогу аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики відібраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних.

З точки зору термінології необхідно зупинитися на понятті «генеральна сукупність». **Генеральна сукупність** – це множина даних, з якої здійснюється вибірка і стосовно якої аудитор робить висновки. Наприклад, усі статті залишків на рахунках або класи операцій є генеральною сукупністю.

Для аудитора важливо впевнитися в тому, що генеральна сукупність є:

а) *такою, що відповідає* меті процедури вибірки, яка включатиме розгляд напряму аудиторської перевірки. Наприклад, якщо мета аудитора - перевірити завищення суми кредиторської заборгованості, то генеральну сукупність можна визначити як перелік кредиторської заборгованості. З іншого боку, при перевірці заниження суми кредиторської заборгованості генеральна сукупність буде не переліком кредиторської заборгованості, а скоріше переліком подальших виплат, неоплачених рахунків-фактур, звітів про стан розрахунків з постачальниками, неузгоджених актів прийому або іншої генеральні сукупності, що забезпечуватиме аудиторськими доказами заниження суми кредиторської заборгованості;

б) *повною*. Наприклад, якщо аудитор збирається вибрати з папки платіжні документи, не можна дійти будь-яких висновків щодо всіх документів за період, якщо аудитор не впевнений у тому, що насправді всі документи були підшиті в папку.

При проведенні аудиторської вибірки аудитор може розділити всю сукупність даних, яка підлягає дослідженню, на окремі групи, більш дрібні підсукупності, елементи кожної з яких мають подібні характеристики. Субсукупності треба ретельно визначити, щоб кожний елемент вибірки належав тільки до одного стратуму. Таку процедуру розподілу даних на підсукупності називають **стратифікацією**. Термін "генеральна сукупність" є ширшим за поняття "стратум". Мета стратифікації полягає у зменшенні варіативності статей у межах кожного стратуму, а отже у зменшенні обсягу вибірки без пропорційного збільшення ризику, пов'язаного з вибіркою. Стратифікація дозволяє підвищити ефективність аудиторської перевірки.

Обсяг вибірки визначається величиною помилки, яку аудитор вважає допустимою. Чим нижче її величина, тим більшим має бути обсяг вибірки.

У МСА 530 "похибка" означає відхилення при виконанні тестів контролю або викривлення при здійсненні процедур по суті. Аналогічно, сумарна похибка використовується для визначення ступеня відхилення чи сумарного викривлення. Допустимою похибкою є максимальна похибка в генеральній сукупності, яку аудитор погодився прийняти. Аномальна похибка виникає внаслідок окремої події, яка повторюється лише в особливих випадках і тому

не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності. Очікуваною є похибка, що її очікує аудитор у генеральній сукупності.

Однією з основних вимог до проведення вибіркового дослідження є те, що вибірка має бути *репрезентативною*, тобто представницькою. Ця вимога передбачає, що всі елементи досліджуваної сукупності повинні мати однакові шанси бути обраними у вибірку.

До початку проведення вибірки аудитор треба принципово з'ясувати можливість застосування вибіркового дослідження. Це залежить від деяких умов, а саме:

- обсяг генеральної сукупності повинен бути достатньо великим, щоб застосування вибіркового дослідження було виправданим;
- допустимий рівень помилок має бути достатньо низьким, тобто аудитор може дозволити собі застосування вибіркового контролю лише за умови високої надійності системи внутрішнього контролю підприємства;
- кожна одиниця генеральної сукупності повинна мати точну ідентифікацію;
- вибірка має повністю відповідати поставленій меті та характеру аудиторської перевірки;
- вибірка повинна бути репрезентативною;
- генеральна сукупність має бути однорідною як за видом операцій, так і за сумарним значенням;
- генеральна сукупність має містити операції всього звітного періоду;
- кожна одиниця генеральної сукупності повинна мати однакову можливість попасти у вибірку.

Аудитору потрібно пам'ятати, що існують певні обставини, при наявності яких застосування вибіркового дослідження не рекомендується. Йому треба відмовитись від проведення вибірки, якщо:

- під час проведення попередніх аудиторських перевірок у підприємства-клієнта було виявлено суттєві викривлення даних або якщо аудитор визначив стан внутрішнього контролю як незадовільний;
- сукупний розмір виявлених у ході перевірки помилок перевищує попередньо встановлений допустимий рівень суттєвості по генеральній сукупності;
- операції (записи), що перевіряються, малочисельні або особливо важливі;
- контролюються специфічні статті (показники), які потребують докладної перевірки;
- генеральна сукупність неоднорідна або її структура не дає змоги застосувати вибіркове дослідження.

Організація вибірових досліджень

Організуючі аудиторську вибірку, аудитор повинен розглянути цілі перевірки й характеристики генеральної сукупності, з якої здійснюватиметься

відбір.

Аудитор спочатку розглядає конкретні цілі, яких треба досягти, і поєднання аудиторських процедур, яке, ймовірно, найкраще сприятиме досягненню таких цілей. Розгляд характеру аудиторських доказів, пошук яких проводився, і можливих обставин здійснення похибок (або ж інших характеристик, які стосуються таких аудиторських доказів) допоможе аудиторів визначити, в чому полягає похибка і яку генеральну сукупність треба використати для вибірки.

Аудитор розглядає, які умови спричиняють помилку, враховуючи цілі перевірки. Чітке розуміння того, в чому полягає помилка, важливе для того, щоб врахувати всі умови, які стосуються цілей перевірки, включених до прогносної оцінки помилок. Наприклад, у межах процедури по суті щодо підтвердження наявності дебіторської заборгованості платежі, які покупець здійснив до дати підтвердження, але які були отримані клієнтом незабаром після цієї дати, не вважаються помилкою. Аналогічно віднесення будь-якої суми до неправильного аналітичного рахунку споживача не впливає на загальну суму дебіторської заборгованості, що підлягає погашенню. Отже не слід розглядати це як помилку, оцінюючи результати вибірки цієї конкретної процедури, навіть незважаючи на те, що це могло б мати великий вплив на інші сфери аудиторської перевірки (наприклад, на оцінку ймовірності шахрайства або на оцінку відповідності резервів сумнівних рахунків).

Перед виконанням тестів контролю аудитор звичайно попередньо оцінює рівень похибки, яку він очікує виявити в генеральній сукупності, що перевіряється, і рівень ризику контролю. Така оцінка ґрунтується на попередніх знаннях аудитора або на перевірці невеликого числа статей генеральної сукупності. Аналогічно, аудитор звичайно попередньо оцінює суми похибки в генеральній сукупності стосовно процедур по суті. Такі попередні оцінки корисні при організації аудиторської вибірки і визначенні її обсягу. Наприклад, якщо передбачуваний рівень похибки недопустимо високий, тести контролю звичайно не проводяться. Однак (якщо очікувана сума похибки велика), здійснюючи процедури по суті, можливо, доцільно провести стовідсоткову перевірку або використати більший обсяг вибірки.

При виконанні процедур по суті залишок на рахунку або клас операцій часто стратифікуються за своєю грошовою вартістю. Це дає змогу спрямувати зусилля аудиторської перевірки на статті з більшою вартістю, тобто можуть містити найбільшу потенційну грошову помилку щодо завищення. Аналогічно генеральна сукупність може бути стратифікована за конкретною ознакою, яка вказує на вищий ризик похибок (наприклад, перевіряючи оцінку дебіторської заборгованості, залишки можна стратифікувати за часом їх виникнення).

Результати процедур, які застосовуються до будь-якої вибірки статей у межах одного стратуму, можуть поширюватися лише на елементи, що складають такий стратум. Для висновку щодо всієї генеральної сукупності аудитор повинен розглянути ризик і суттєвість стосовно будь-яких інших страту-

мів, що складають всю генеральну сукупність. Наприклад, на 20 % статей генеральної сукупності може припадати 90 % вартості залишку на рахунку. Аудитор може вирішити перевірити вибірку цих статей. Він оцінює результати цієї вибірки і робить висновок на підставі 90 %, не враховуючи 10 %, що залишилися (щодо яких буде використовуватися ще одна вибірка або інші способи одержання доказів; крім того, такі 10 % можна вважати несуттєвими).

При перевірці по суті (зокрема, коли перевіряється завищення величин), часто буває ефективним визначити елементи вибірки як окремі одиниці, що складають залишок на рахунку або клас операцій. Відібравши конкретні монетарні одиниці з генеральної сукупності (наприклад, залишок дебіторської заборгованості), аудитор досліджує конкретні статті (наприклад, окремі залишки, які містять ці монетарні одиниці). Такий підхід до визначення одиниці вибірки забезпечує те, що аудиторська робота спрямована на статті з більшою вартістю, оскільки вони мають більше шансів бути відібраними, і це може привести до меншого обсягу вибірки. Такий підхід звичайно використовується разом із систематичним методом відбору елементів вибірки, він є найефективнішим при вибірці з комп'ютерної бази даних.

Визначаючи обсяг вибірки, аудитор повинен розглянути, чи зменшено ризик, пов'язаний з вибіркою, до допустимо низького рівня. Рівень ризику, пов'язаного з вибіркою, який аудитор готовий допустити, впливає на обсяг вибірки. Чим нижчий ризик готовий допустити аудитор, тим більший обсяг вибірки буде потрібним.

Аудитор повинен відібрати статті для вибірки, виходячи з того, що всі елементи вибірки в генеральній сукупності мають рівний шанс бути відібраними. Статистична вибірка вимагає, щоб статті до вибірки відбиралися випадково, тобто так, щоб у кожного елемента вибірки була можливість бути відібраним. Одиницями вибірки можуть бути матеріальні об'єкти (такі, як рахунки-фактури) або монетарні одиниці. При нестатистичній вибірці аудитор для відбору статей до вибірки спирається на професійне судження.

Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом судження аудитора стосовно найефективнішого способу отримання достатніх відповідних аудиторських доказів за конкретних обставин. Наприклад, у випадку тестів контролю здійснений аудитором аналіз характеру і причини помилок часто був би важливішим порівняно з просто статистичним аналізом наявності чи відсутності (тобто підрахунку) помилок. У такій ситуації доцільнішим може бути нестатистичний підхід до вибірки.

При застосуванні статистичної вибірки обсяг вибірки можна визначити за допомогою теорії ймовірності чи професійного судження. Крім того, обсяг вибірки не є відповідним критерієм для розрізнення статистичного підходу від нестатистичного.

Оскільки метою вибірки є одержання висновків щодо всієї генеральної сукупності, аудитор намагається сформувати репрезентативну вибірку шля-

хом відбору статей вибірки з типовими для генеральної сукупності характеристиками; вибірку треба формувати так, щоб не допустити жодної упереженості.

Аудитор повинен здійснювати аудиторські процедури відповідно до конкретної мети перевірки щодо кожної відібраної статті.

Якщо відібрана стаття не є прийнятною до застосування процедури, процедуру виконують до іншої статті. Наприклад, перевіряючи докази того, що платежі були дозволені, можна відібрати анульований чек. Якщо аудитор переконався, що чек був анульований належним чином і це не є помилкою, здійснюється перевірка іншого документа відібраного відповідним чином.

Однак іноді аудитор не може застосувати заплановані аудиторські процедури до відібраної статті, оскільки, наприклад, документи, що стосуються цієї статті, втрачено. Якщо відповідні альтернативні процедури не можуть бути застосовані до цієї статті, аудитор, як правило, розглядає цю статтю як таку, що містить помилку. Прикладом відповідної альтернативної процедури може бути перевірка прибуткових ордерів, якщо не було отримано відповіді на запит щодо позитивного підтвердження.

Аудитору слід розглянути результати вибірки, характер і причину будь-яких виявлених похибок, а також їх можливий вплив на конкретну мету тесту та інші сфери аудиторської перевірки.

Аналізуючи виявлені помилки, аудитор може побачити, що багато з них мають спільні характеристики, наприклад, вид операції, місце, виробнича лінія або період часу. За таких обставин аудитор може прийняти рішення виявити всі статті генеральної сукупності, які мають спільну характеристику, й розширити аудиторські процедури в цьому стратумі. Крім того, такі помилки можуть бути навмисними і свідчити про можливість шахрайства.

Іноді аудитор може встановити, що помилка виникає внаслідок окремої події, яка повторюється лише в особливих випадках і тому не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності (аномальної похибки). Щоб визнати похибку аномальною, аудитор повинен мати високий рівень впевненості щодо того, що така похибка не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності. Аудитор досягає такої впевненості шляхом проведення додаткової роботи. Остання залежить від ситуації, але повинна бути відповідною, щоб забезпечити достатні докази того, що похибка не впливає на іншу частину генеральної сукупності. Одним з прикладів є похибка, викликана комп'ютерним збоєм, що трапився лише одного дня протягом певного періоду. У цьому випадку аудитор оцінює наслідки збою, наприклад, шляхом вивчення конкретних операцій, оброблених протягом цього дня, і розглядає вплив причин такого збою на аудиторські процедури й висновки. Іншим прикладом є похибка, викликана застосуванням неправильної формули при обчисленні вартості запасів у конкретній галузі. Для того, щоб визнати похибку аномальною, аудитор має впевнитися в тому, що в інших галузях використовувалася правильна формула.

Стосовно процедур по суті, то аудитор повинен планувати похибки за монетарними статтями, виявленими у вибірці, поширюючи їх на генеральну сукупність, і розглянути вплив очікуваної похибки на конкретну мету перевірки та на інші сфери аудиторської перевірки.

Аудитор поширює загальну похибку на генеральну сукупність для того, щоб одержати широку картину похибок і порівняти їх з допустимою похибкою. Для процедур по суті допустима похибка є допустимим викривленням і являє собою загальну суму, меншу або рівну попередній аудиторській оцінці суттєвості, яка використовується для окремих залишків на рахунках, що перевіряються.

Якщо похибку визнано аномальною, її можна виключити при поширенні похибок вибірки на генеральну сукупність. Наслідки будь-якої такої похибки, якщо її не виправлено, треба розглянути додатково до прогнозування неаномальних похибок. Якщо залишки на рахунку або класі операцій були поділені на стратуми, то похибки прогножуються окремо для кожного стратуму. Прогнозовані похибки й аномальні похибки для кожного стратуму потім поєднуються при розгляді їх можливих наслідків для загального залишку на рахунку або класу операцій.

Для тестів контролю не потрібне явне прогнозування похибок, оскільки ступінь похибки вибірки є також прогнозованим ступенем похибки для генеральної сукупності в цілому.

Аудитор повинен оцінити результати вибірки для того, щоб визначити, чи підтвердилася попередня оцінка відповідної характеристики генеральної сукупності, чи її треба переглянути. У випадку тестів контролю неочікувано високий ступінь похибки вибірки може призвести до збільшення оціненого рівня ризику контролю (крім випадків одержання додаткового доказу, що обґрунтовує первинну оцінку). У випадку процедури по суті кількість похибок у вибірці може змусити аудитора вважати, що залишок на рахунку або клас операцій є суттєво викривленими (за відсутності додаткових доказів того, що суттєвих викривлень немає).

Якщо загальна сума прогнозованої похибки й аномальна похибка мають рівень менший за той, що його аудитор вважає допустимим, але наближається до цієї величини, аудитор розглядає переконливість результатів вибірки в контексті інших аудиторських процедур і може вважати доцільним одержати додаткові аудиторські докази. Загальна сума прогнозованої похибки й аномальна похибка є найкращою попередньою оцінкою похибок генеральної сукупності. Проте на результати вибірки впливає ризик, пов'язаний з вибіркою. Таким чином, коли найкраща оцінка похибки близька до допустимої похибки, аудитор визнає ризик того, що інша вибірка могла б призвести до іншої найкращої оцінки, яка могла б перевищувати допустиму похибку. Розгляд результатів інших аудиторських процедур дає аудитору змогу оцінити цей ризик; він не зменшується, якщо отримано додаткові аудиторські докази.

Якщо оцінка результатів вибірки показує, що треба переглянути попередню оцінку відповідної характеристики генеральної сукупності, то аудитор може:

- а) попросити управлінський персонал вивчити виявлені похибки й можливість подальших похибок, а також здійснити будь-які необхідні коригування та/або
- б) модифікувати заплановані аудиторські процедури. Наприклад, у випадку тесту контролю аудитор може збільшити обсяг вибірки, перевірити альтернативний захід контролю або модифікувати пов'язані з цим процедури по суті та/або
- в) розглянути вплив на аудиторський висновок.

У цілому організація вибірових досліджень в аудиті має наступні етапи:

1. Визначення мети і формулювання завдань вибіркової перевірки.
2. Визначення генеральної сукупності, з якої необхідно зробити вибірку.
3. Встановлення одиниці вибіркового дослідження.
4. Поділ сукупності на більш дрібні підсукупності (стратифікація).
5. Визначення способу відбору елементів до вибірки.
6. Визначення бажаного рівня точності вибірки, встановлення ризику вибіркової перевірки, допустимої та очікуваної помилок.
7. Встановлення початкового обсягу вибірки.
8. Формування вибіркової сукупності.
9. Встановлення критеріїв порушень та умовних відхилень.
10. Вивчення елементів вибірки із застосуванням відповідних прийомів і способів перевірки.
11. Оцінка результатів вибіркової перевірки.
12. Екстраполяція (перенесення) результатів вибірки на генеральну сукупність документів або операцій.

Методи формування аудиторської вибірки

Методи формування аудиторської вибірки поділяються на методи визначення обсягу вибірки й методи відбору елементів вибірки.

Основними методами визначення обсягу вибіркового дослідження в аудиті є:

- атрибутивний (якісний);
- варіаційний (монетарний).

Атрибутивне вибірове дослідження призначене для того, щоб з'ясувати, якій частині генеральної сукупності притаманні або не притаманні ті чи інші характеристики, які називаються атрибутивними. Метою атрибутивної вибірки є визначення кількості елементів сукупності, в яких присутня або відсутня визначена характеристика, що піддається виміру, (атрибут). При цьо-

му мається на увазі, що кожен елемент сукупності може приймати тільки одне з двох значень: "істинно" - якщо елемент містить атрибут і "хибно" - якщо в елементі атрибут відсутній. Елементи сукупності зі значенням "хибно" також іменуються "відхиленнями". Наприклад, метою атрибутивної вибірки може бути визначення кількості елементів сукупності, значення яких розраховане з помилками. При цьому відхиленням вважається кожен елемент, у якому виявлена помилка. Метою атрибутивної вибірки не може бути визначення очікуваної величини помилки в сукупності. При атрибутивному вибіркового дослідженні допускається, що кожна помилка трактується однаково, незважаючи на те, що абсолютні розміри помилок можуть бути дуже різними. Таким чином, атрибутивне вибіркове дослідження прийнятне для перевірки на відповідність. Атрибутивний метод вибірки може використовуватися аудитором, якщо треба провести вибірки для перевірки згоди. При цьому дослідженні кількість виявлених у вибірці помилок є визначальним фактором для прийняття рішення: якщо кількість виявлених помилок не перевищує прийнятого рівня, то аудитор може покладатись на внутрішній контроль, у протилежному випадку — ні.

Варіаційне вибіркове дослідження призначене для визначення абсолютного розміру помилки, що більше підходить для перевірок по суті. Традиційне варіаційне дослідження оперує такими показниками: кількість одиниць генеральної сукупності; величина стандартного відхилення. Але при використанні цього методу використовувалось багато часу і не завжди результати дослідження задовольняли аудиторів. У зв'язку з цим на базі атрибутивного методу було розроблене монетарне вибіркове дослідження, яке базується на таких показниках, як суттєвість, коефіцієнт надійності підсумкових сум, відображених у фінансових звітах. Використання цього методу дає можливість застосовувати засоби атрибутивного вибіркового дослідження та сформулювати вибірку й оцінити генеральну сукупність, що складається з відібраних одиниць у вартісному вигляді.

Як при атрибутивному, так і при варіаційному вибіркового дослідження під обсягом вибірки розуміють кількість необхідних досліджень для того, щоб результати вибірки відповідали необхідному рівню довіри, точності і надійності. Але ці методи використовують різні способи розрахунку обсягу вибірки.

Так, атрибутивний метод вимагає визначати обсяг вибірки за формулою

$$O_v = K_n / T,$$

де O_v – обсяг вибірки;

K_n – коефіцієнт надійності, який залежить від рівня довіри (P_d), якого бажає досягти аудитор при виконанні перевірки, і кількості помилок у дослідженні;

T – точність, тобто питома вага прийнятих аудитором тверджень – помилок (Π) в генеральній сукупності з кожних 100, які можуть бути помилковими.

Рівень довіри (впевненості) встановлюється у відсотках до досліджуваної сукупності. У свою чергу, рівень довіри пов'язаний із ступенем ризику:

$$C_p = 100 - P_d$$

K_n визначається за таблицею, фрагмент якої наведено далі:

P_d	K_n	
	Без помилок	Одна помилка
99%	4,61	6,61
95%	3,00	4,75
90%	2,30	3,89
85%	1,90	3,38
80%	1,61	3,0
70%	1,20	2,44

Точність (Т), тобто питома вага прийнятих аудитором тверджень – помилок (П) в генеральній сукупності з кожних 100, які можуть бути помилковими визначається за формулою

$$T = P/100.$$

Як видно, обсяг генеральної сукупності ігнорується при визначенні обсягу вибірки. Це може показатися дивним, але в теорії статистики доведено, що для більшої частини типів сукупностей сам їхній обсяг є несуттєвим при визначенні обсягу вибірки. Коли отримана вибірка з доречним представництвом одиниць, додаткові одиниці не потрібні. При бажанні можна скоригувати обсяг вибірки на обсяг генеральної сукупності, скориставшись формулою

$$n = \frac{n'}{1 + n'/N'},$$

де n' – початковий (розрахунковий) обсяг вибірки без урахування впливу обсягу генеральної сукупності;

N - обсяг генеральної сукупності;

n - переглянутий обсяг вибірки з урахуванням впливу обсягу генеральної сукупності.

На відміну від розглянутого вище, варіаційний (монетарний) метод вимагає визначати обсяг вибірки за формулою

$$O_B = K_n / T_m,$$

де T_m – точність варіаційної монетарної вибірки, тобто частка суми допустимої помилки у всій генеральній сукупності, що визначається за формулою

$$T_m = P_d / C_r,$$

де P_d – сума допустимої помилки, тобто загальна сума помилок, які допускає аудитор при вибіркового дослідженні (у вартісному вираженні);

C_r – загальна сума за генеральною сукупністю (у вартісному вираженні).

Варіаційне (монетарне) вибірконе дослідження характеризується також показником інтервалу вибірки I_B , який визначається за формулою

$$I_B = C_r / O_B.$$

При розрахунку обсягу вибірки із сукупностей, в яких ймовірно містяться помилки, використовують інший підхід. На додаток до вищезгаданих факторів аудитор розглядає очікувану помилку (P_o) і застосовує наступну формулу

$$O_v = (C_r \cdot K_n) / (P_d - P_o) \cdot (1 + (P_o / (P_d - P_o))).$$

Наведену формулу застосовують тільки у випадках, коли P_o менше, ніж P_d (тобто очікувана помилка менше допустимої). На практиці аудитор повинен розглядати можливість застосування цієї формули тільки тоді, коли P_o не більше ніж $P_d / 2$.

Визначальним у процесі здійснення аудиторської вибірки є обирання аудитором методу вибірки, який він буде застосовувати.

Існують два основних методи отримання вибірки, які застосовують у світовій аудиторській практиці:

- 1) імовірнісний (формальний підхід) або випадковий відбір;
- 2) неімовірнісний (неформальний підхід).

Імовірнісний метод (випадковий відбір, формальний підхід) передбачає самостійне вирішення аудитором на основі професійної інтуїції, який елемент сукупності вибрати. Цей метод може бути застосований лише до набору даних, кожна одиниця яких має однакові можливості потрапити у вибірку. Реалізується випадковий відбір за допомогою застосування трьох методів:

- таблиць випадкових чисел (списків чисел, об'єднаних у табличну форму);
- комп'ютера з використанням спеціальної програми (при цьому досягається економія часу аудитора, зменшується імовірність аудиторської помилки при виборі окремих елементів сукупності та автоматично документується хід виконання аудиторської вибірки);
- систематичного відбору (аудитор вираховує інтервал вибірки, а після цього методично отримує елементи вибірки. При цьому інтервал вибірки розраховують діленням розміру сукупності на бажану кількість одиниць вибірки).

Неімовірнісний (неформальний) метод, або підхід отримання вибірки, - це метод, при якому не дотримуються повністю всіх вимог формального методу. Він реалізується через застосування трьох його основних методів:

- блочного відбору (проводять відбір послідовності кількох елементів, наприклад, отримують 12 блоків по 10 одиниць в кожному, 30 блоків по 5 одиниць у кожному);
- безсистемного відбору (аудитор суб'єктивно, на власний розсуд обирає певні одиниці сукупності безвідносно до обсягу генеральної сукупності, джерел інформації та інших обставин);
- оціночних методів (професійна оцінка сукупності при відборі окремих її одиниць з обов'язковим забезпеченням включення у вибірку всіх основних елементів контролю, наприклад, при контролі правильності формування собівартості продукції у вибірку мають потрапити матеріальні, трудові, загальновиробничі та інші види витрат; обов'язково проводиться окрема вибірка

реєстрації однотипних господарських операцій різними відповідальними особами (при їх зміні протягом звітного періоду); забезпечується більш ретельна перевірка одиниць сукупності, що мають більше сумарне значення).

Крім перерахованих методів імовірнісного і неімовірнісного відбору, існує прийом, покликаний підвищити ефективність вибірки – відбір із застосуванням стратифікації. Даний прийом (метод) припускає розподіл генеральної сукупності на кілька взаємовиключних категорій, або груп. І тільки після цього в кожній з груп проводять вибірку. Якщо сукупність піддається розбивці на групи так, що всередині кожної з них виявляються відносно однорідні елементи, то для досягнення тих же цілей аудита можна використовувати менший обсяг вибірки. Найчастіше за основу стратифікації беруть вартість елемента, хоча аудитор може орієнтуватися і на місце розташування, тип операції або дату рахунка. У більшості випадків найбільш значні за вартістю елементи піддаються 100-відсотковій перевірці.

Ризики і суттєвість у вибірковому дослідженні

З вибірковим дослідженням зв'язано поняття ризику. При цьому виділяють ризик зв'язаний і не зв'язаний з вибіркою.

Ризик, не зв'язаний з вибіркою, виникає внаслідок дії факторів, які призводять до того, що аудитор робить помилкові висновки з будь-якої причини, не пов'язаної з обсягом вибірки. Наприклад, більшість аудиторських доказів є переконливими, а не остаточними: аудитор міг би застосувати невідповідні процедури; або аудитор міг би дати неправильне тлумачення доказу і не розпізнати помилку.

Ризик, зв'язаний з вибіркою, виникає внаслідок імовірності того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, якби всі аудиторські процедури застосовувалися до всієї генеральної сукупності. Існує два типи ризику, пов'язаного з вибіркою:

а) ризик того, що аудитор при використанні тестів контролю прийде до висновку, що ризик контролю менший, ніж він справді є, або при застосуванні перевірки по суті до висновку, що суттєвої помилки немає, коли фактично вона є. Цей вид ризику впливає на ефективність аудиторської перевірки та ймовірніше призведе до неприйнятної аудиторської думки;

б) ризик того, що аудитор у випадку тестів контролю прийде до висновку, що ризик контролю більший, ніж він справді є, або у випадку перевірки по суті до висновку, що суттєвої помилки немає, коли фактично вона є. Цей вид ризику впливає на ефективність аудиторської перевірки, оскільки він, як правило, призводить до додаткової роботи зі встановлення того, що початкові висновки були неправильними.

Ризик вибірки полягає в тому, що думка аудитора з певного питання, висловлена на основі використання вибіркових даних, може відрізнитись від

думки з того самого питання, висловленої на основі вивчення всієї сукупності.

При перевірці ефективності системи внутрішнього контролю існує два види ризику:

1) ризик недостатньої довіри (при фактичному задовільному стані внутрішнього контролю аудитор не висловлює довіру до нього, оскільки результати вибірки свідчать, що сукупність, яка перевіряється, містить помилку);

2) ризик надмірної довіри (аудитор довіряє системі внутрішнього контролю, що насправді містить суттєві недоліки, які не були виявлені в ході здійснення вибірки).

При застосуванні монетарної вибірки з метою перевірки оборотів і сальдо по рахунках також виникає два види ризику:

1) ризик надмірної відмови (ризик того, що незважаючи на те, що результати вибіркової перевірки підтверджують аудиторські висновки про необхідність змін у бухгалтерському обліку, пов'язаних з виправленням помилок, насправді суттєвих перекручень фінансової звітності не існує);

2) ризик помилкового підтвердження (ризик того, що незважаючи на те, що результати вибіркової перевірки підтверджують аудиторські висновки про відсутність в бухгалтерському балансі й записах суттєвих перекручень, насправді такі перекручення існують у фінансовій звітності).

Поняття суттєвості щодо вибіркового дослідження означає, що помилка може бути віднесена до суттєвих не тільки за причиною її абсолютного розміру.

Аудитори повинні з'ясувати, з якого моменту помилкові заяви, порушення у системі внутрішнього контролю, законодавства чи інші причини стають суттєвими для звітності підприємства. Значущість помилок або помилкових заяв залежить від значень показників, відображених у звітності підприємства. Звичайно аудитори визначають рівень суттєвості на стадії планування аудиту. Цей рівень визначає гранично допустимі помилки вибірки.

Помилки генеральної сукупності зіставляються з плановим рівнем суттєвості. Якщо рівень помилки генеральної сукупності вищий за плановий, аудитори в аудиторському висновку роблять заперечення з цього приводу. Якщо помилки генеральної сукупності нижчі планового рівня суттєвості, їх вважають несуттєвими.

Запитання для самоконтролю

1. Яким стандартом регламентуються вимоги до вибірових досліджень в аудиті?
2. Які методи відбору статей для тестування можуть використовувати аудитори?
3. За якими ознаками аудитор може відібрати конкретні статті для перевірки?
4. Якими факторами обумовлюється необхідність застосування вибірових досліджень в аудиті?
5. Дайте визначення поняття «аудиторська вибірка».

6. Дайте визначення поняття «генеральна сукупність».
7. Які вимоги ставляться до генеральної сукупності?
8. У чому полягає зміст стратифікації?
9. Які вимоги ставляться до аудиторської вибірки?
10. Які умови впливають на можливість застосування вибіркового дослідження?
11. Які існують обмеження для застосування вибіркового дослідження?
12. Назвіть основні етапи організації вибірових досліджень в аудиті.
13. Які існують методи визначення обсягу вибіркового дослідження в аудиті?
14. Розкрийте сутність атрибутивного вибіркового дослідження.
15. Розкрийте сутність варіаційного вибіркового дослідження.
16. Що у вибіркового дослідженні розуміють під обсягом вибірки?
17. Чим відрізняється розрахунок обсягу вибірки за умови атрибутивного і варіаційного дослідження?
18. У чому полягає зміст коефіцієнта надійності і від чого він залежить?
19. Назвіть і охарактеризуйте основні способи імовірнісного (формального, випадкового) відбору.
20. Назвіть і охарактеризуйте основні способи неімовірнісного відбору.
21. У чому полягає сутність відбору із застосуванням стратифікації?
22. Охарактеризуйте ризик, пов'язаний з вибіркою.
23. Які види ризику існують при перевірці ефективності системи внутрішнього контролю?
24. Які види ризику існують при застосуванні монетарної вибірки з метою перевірки оборотів і сальдо по рахунках?
25. У чому полягає зв'язок суттєвості й вибірових досліджень в аудиті?

1.12. Внутрішній аудит

Основні питання

- ☑ *Поняття внутрішнього аудиту*
- ☑ *Функції і об'єкти внутрішнього аудиту*
- ☑ *Взаємозв'язок внутрішнього і зовнішнього аудиту*

Глосарій термінів за темою

Внутрішній аудит - це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ.

Поняття внутрішнього аудиту

Забезпеченню ефективності діяльності суб'єктів підприємницької діяльності багато в чому сприяють впровадження і правильна організація системи внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю - це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності (в тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації. Система внутрішнього контролю охоплює й інші питання, безпосередньо пов'язані з функціями облікової системи.

Елементом системи внутрішнього контролю виступає внутрішній аудит.

Внутрішній аудит - це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Таким чином, внутрішній аудит – це елемент внутрішньогосподарського контролю у вигляді організованої на підприємстві служби, що діє в інтересах керівництва або власників. Служба внутрішнього аудиту є самостійним структурним підрозділом і підпорядковується безпосередньо керівникові. Обов'язки працівників служби регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються керівником служби внутрішнього аудиту, коригуються у разі зміни окремих функцій або обсягу і затверджуються керівником підприємства.

Служба внутрішнього аудиту є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів.

Внутрішній аудит розглядає бухгалтерську інформацію і її достовірність. Внутрішній аудит контролює раціональне витрачення матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання законності господарських операцій, виявлення допущених зловживань чи порушень. Завдання внутрішнього аудиту - допомогти відповідним працівникам фірми чи компанії виконувати свої обов'язки максимально кваліфіковано й ефективно. Внутрішні аудитори підзвітні керів-

ництву підприємства. Мета внутрішнього аудиту - удосконалення організації і управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання.

До принципів внутрішнього аудиту відносять:

- цілісність;
- об'єктивність;
- конфіденційність;
- майстерність;
- компетентність.

Як правило, внутрішній аудит складається з одного чи кількох наведених елементів:

- огляд систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Відповідальним за створення адекватних систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю є управлінський персонал. Внутрішній аудит, як правило, передбачає конкретну відповідальність за перевірку цих систем і моніторинг їх функціонування, а також передбачає надання рекомендацій для їх удосконалення;

- перевірка фінансової і господарської інформації. Цей елемент може включати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації цієї інформації і складання звітності про неї і конкретний запит щодо окремих статей, у тому числі детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур;

- перевірка економічності й продуктивності діяльності, в тому числі нефінансові заходи контролю суб'єкта господарювання;

- перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

Внутрішньогосподарські аудитори можуть проводити звичайні перевірки на відповідність (визначати, чи дотримано в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які приписані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією)), або займатися операційним аудитом (перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання продуктивності й ефективності).

Внутрішній аудит проводять особи, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвіду і компетенції, а робота помічників належним чином контролюється, аналізується і документально оформляється. Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у звіті, який дає йому змогу звернути увагу керівництва на відповідну проблему.

За обсягами роботи внутрішній аудит поділяється на загальний і локальний - за окремими напрямками аудиту (технології, бухгалтерського обліку).

Внутрішній аудит також поділяють на превентивний (попередній), поточний і наступний. Попередній контроль здійснюється на стадії розгляду первинних документів, під час візування договорів, наказів, кошторисів. У такому разі внутрішній аудит претендує на роль профілактичного заходу. Поточний

контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій та інвентаризації. Наступний контроль проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової і звітної інформації. Таким чином, внутрішній аудит є системним і строго документальним, безперервним, універсальним (суцільним) заходом.

Можливості й мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають широкий спектр та напрямки і залежать від розміру й структури підприємства, а також потреб керівництва.

Роль внутрішнього аудиту визначається управлінським персоналом, його цілі відрізняються від цілей зовнішнього аудитора, призначенням якого є надання незалежного висновку щодо фінансових звітів суб'єкта господарювання. Цілі функціонування внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог управлінського персоналу. Основне ж завдання зовнішнього аудитора - встановити, чи не містять фінансові звіти суттєвих викривлень.

Основною особливістю внутрішнього аудиту є те, що він виконується під час здійснення і документального оформлення господарських операцій, що дає змогу своєчасно виявити недоліки в роботі і вжити відповідних заходів щодо їх попередження. Крім того, наявність служби внутрішнього аудиту підвищує довіру з боку зовнішніх аудиторів до звітності клієнта, оскільки вони заздалегідь передбачають наявність вискоєфективної системи бухгалтерського обліку і контролю, здатної перешкоджати виникненню порушень.

Функції і об'єкти внутрішнього аудиту

Роль і функції внутрішнього аудиту визначаються керівництвом підприємства і метою його розвитку. Функції внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог керівництва підприємства.

До загальних функцій внутрішнього аудиту, згідно з Міжнародним стандартом аудиту 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту», входять перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Конкретні функції внутрішнього аудиту визначаються керівництвом або власником підприємства залежно від змісту і специфіки його діяльності, обсягів, показників, системи управління. Можна виділити ряд типових функцій, притаманних внутрішньому аудиту і відмінних від зовнішнього аудиту, незалежно від особливостей діяльності підприємства, на якому він проводиться, зокрема:

- зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з ефективним використанням ресурсів;
- вивчення стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, їх моніторинг та розроблення рекомендацій щодо удосконалення цих систем;
- дослідження бухгалтерської й оперативної інформації, включаючи експертизу засобів і способів, що використовуються для визначення, оцінки, класифікації такої інформації, і складання на її основі звітності, а також спеціальне вивчення окремих статей звітності;

- перевірку виконання законів та інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників;

- оцінку ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінку контрольних процедур у структурних підрозділах підприємства;

- перевірку наявності, стану і забезпечення збереження майна;

- роботу над спеціальними проектами і контроль за окремими елементами структури внутрішнього контролю;

- оцінку використовуваного підприємством програмного забезпечення;

- спеціальні службові розслідування окремих випадків за завданням керівника;

- координація своєї діяльності з діями незалежних аудиторських фірм під час проведення зовнішнього аудиту;

- складання та надання висновків і звітів при проведенні перевірки;

- розроблення і подання пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і пропозицій з підвищення ефективності управління.

Наповнення функцій внутрішнього аудиту конкретним змістом залежить від особливостей діяльності підприємства і має здійснюватися тим органом управління, якому підпорядковується служба внутрішнього аудиту.

Важливим завданням служби внутрішнього аудиту є фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства і розробка її фінансової стратегії. Це дає змогу підвищити ефективність роботи окремих підрозділів і організації в цілому, сприяє виконанню основної мети, поставленої перед внутрішнім аудитом.

Основними процедурами внутрішнього аудиту є:

- вивчення засновницьких документів;

- дослідження первинної документації, реєстрів бухгалтерського фінансового (управлінського) обліку, фінансової звітності;

- зустрічна перевірка документів і господарських операцій, порівняння даних синтетичного і аналітичного обліку тощо.

Об'єктами внутрішнього аудиту є:

- ведення бухгалтерського обліку;

- достовірність звітності;

- стан майна;

- забезпеченість власними засобами;

- фінансова стійкість;

- платіжна спроможність;

- система управління підприємством;

- якість роботи економічних і технічних служб;

- оподаткування;

- планування;

- нормування;

- стимулювання;

- внутрішньогосподарський контроль;

- організація і технологія виробництва;
- процеси господарської діяльності;
- проектно-кошторисна документація;
- виконавча дисципліна та ін.

Кожний окремих об'єкт внутрішнього аудиту потребує індивідуального підходу до використання прийомів аудиту, що є елементами його методу. Від політики і стилю управління залежать напрямки внутрішнього аудиту, глибина дослідження тих чи інших об'єктів внутрішнього контролю.

Взаємозв'язок внутрішнього і зовнішнього аудиту

Зовнішній аудитор повинен розглянути діяльність внутрішнього аудиту (якщо такий є) і його вплив на процедури зовнішнього аудиту. Хоча зовнішній аудитор несе особливу відповідальність за висловлену аудиторську думку і за визначення характеру, розрахунку часу й обсягу зовнішніх аудиторських процедур, певні елементи роботи внутрішнього аудиту можуть бути корисними для зовнішнього аудитора.

Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту: це допоможе йому в плануванні аудиту й розробці ефективного аудиторського підходу.

Ефективний внутрішній аудит часто дає змогу змінювати характер, визначати час, а також зменшувати обсяг процедур, що виконує зовнішній аудитор, але не може їх повністю виключити. Проте іноді розглянувши діяльність внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор може вирішити, що внутрішній аудит не вплине на процедури зовнішнього аудиту.

Плануючи аудит, зовнішній аудитор повинен здійснити попередню оцінку функцій внутрішнього аудиту, якщо внутрішній аудит стосується окремих ділянок зовнішнього аудиту фінансових звітів.

Попередня оцінка зовнішнім аудитором функцій внутрішнього аудиту впливатиме на його судження стосовно використання внутрішнього аудиту при модифікуванні характеру, розрахунку часу та обсягу процедур зовнішнього аудиту.

Для вивчення і здійснення попередньої оцінки функцій внутрішнього аудиту важливими критеріями є:

а) організаційний статус: конкретний статус служби внутрішнього аудиту на суб'єкті господарювання і вплив цього статусу на об'єктивність. В ідеальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом найвищого рівня щодо своєї діяльності й не має жодної відповідальності за цю діяльність. Будь-які примуси або обмеження зі сторони управлінського персоналу щодо внутрішнього аудиту треба ретельно розглянути. Зокрема, внутрішнім аудиторам необхідно вільно контактувати із зовнішнім аудитором з усіх питань;

б) обсяг діяльності, тобто характер і обсяг завдань, що виконуються внутрішніми аудиторами. Зовнішній аудитор повинен визначити, чи дотри-

мується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту і чим це підтверджується;

в) технічна компетентність: чи здійснюється внутрішній аудит особами, які (як внутрішні аудитори) мають відповідні технічну підготовку і професіоналізм. Наприклад, зовнішній аудитор може здійснити огляд політики найму та навчання внутрішніх аудиторів, їхній досвід і професійну кваліфікацію;

г) належна професійна ретельність: чи належним чином здійснюються планування, контроль, перевірка та документування внутрішнього аудиту. Треба розглянути наявність відповідних аудиторських інструкцій, робочих програм та робочих документів.

Плануючи використання роботи внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор повинен розглянути попередній план внутрішнього аудиту на цей період і обговорити його на початковому етапі. Якщо робота внутрішнього аудиту є одним з факторів для визначення характеру, розрахунку часу й обсягу зовнішніх аудиторських процедур, то бажано попередньо узгодити терміни цієї роботи, обсяг аудиторської перевірки, рівень перевірки та запропоновані методи формування вибірки, документування виконаної роботи, процедури огляду й надання висновку.

Взаємодія з внутрішнім аудитом ефективніша, коли зустрічі відбуваються через певні інтервали протягом періоду. Зовнішній аудитор має бути поінформований про відповідні внутрішні аудиторські звіти й одержати доступ до них; він повинен також бути поінформований про будь-яке суттєве питання, про яке стало відомо внутрішньому аудитору і яке може вплинути на роботу зовнішнього аудитора. Аналогічно, зовнішній аудитор повинен інформувати внутрішнього аудитора про будь-які суттєві питання, що можуть вплинути на здійснення внутрішнього аудиту.

Якщо зовнішній аудитор має намір використовувати конкретну роботу внутрішнього аудиту, йому слід оцінити й перевірити цю роботу для підтвердження її відповідності своїм цілям.

Оцінка конкретної роботи внутрішнього аудиту охоплює розгляд відповідності обсягу роботи та відповідних програм, розгляд того, чи залишається відповідною попередня оцінка внутрішнього аудиту. Ця оцінка конкретної роботи може включати розгляд того:

а) чи виконується робота особами, які, як внутрішні аудитори, мають відповідну технічну підготовку і професіоналізм, чи належним чином контролюється, перевіряється й документується робота асистентів;

б) чи отримані достатні й відповідні аудиторські докази, що забезпечують достовірну основу для сформульованих висновків;

в) чи відповідають отримані результати обставинам та чи відповідають сформовані висновки результатам виконаної роботи;

г) чи розглянуті належним чином будь-які винятки або незвичайні питання, виявлені внутрішнім аудитом.

Характер, розрахунок часу і обсяг перевірки конкретної роботи внут-

рішнього аудиту залежатимуть від судження зовнішнього аудитора про ризик і суттєвість відповідної сфери аудиту, попередньої оцінки внутрішнього аудиту та оцінки конкретної роботи внутрішнього аудиту. Такі перевірки можуть включати вивчення вже перевірених внутрішнім аудитом статей, вивчення інших подібних статей і спостереження за виконанням внутрішніх аудиторських процедур.

Зовнішній аудитор повинен документувати свої висновки щодо конкретної роботи внутрішнього аудиту, яка була оцінена й перевірена.

Запитання для самоконтролю

1. Що розуміється під системою внутрішнього контролю?
2. Яку роль відіграє внутрішній аудит в системі внутрішнього контролю?
3. Розкрийте поняття «внутрішній аудит».
4. На яких принципах ґрунтується внутрішній аудит?
5. Які елементи включає внутрішній аудит?
6. Які види перевірок можуть здійснювати внутрішні аудитори?
7. Які вимоги ставляться до осіб, що претендують на посаду внутрішнього аудитора?
8. Назвіть та охарактеризуйте класифікації внутрішнього аудиту.
9. У чому полягають загальні функції внутрішнього аудиту?
10. У чому полягають конкретні функції внутрішнього аудиту?
11. Назвіть об'єкти внутрішнього аудиту. Чим вони відрізняються від об'єктів зовнішнього аудиту?
12. Яке значення має внутрішній аудит для зовнішніх аудиторів?
13. У чому полягає сутність оцінки конкретної роботи внутрішніх аудиторів?

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 (із змінами і доповненнями)
2. Аудиторская деятельность в Украине. Сборник нормативных документов. – Харьков: Конус, 2001. – 192 с.
3. Аудит і ревізія. Конспект лекцій для студентів економічних спеціальностей. Гордієнко Н.І. – Харків, ХДАМГ, 2002- 91с.
4. Аудит України: Становлення. Розвиток. Звершення / Вадим Володимирович.В. Болгов (авт.-упоряд.). — К. : ТОВ "Болгов медіа центр", 2005. — 160с.
5. Аудит. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Навч. посібник / Укоопспілка; Львівська комерційна академія / Сергій Павлович Лозовицький (уклад.). — Л. : Видавництво Львівської комерційної академії, 2006. — 129с.
6. Аудит: Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України: Навч. посібник / Аудиторська палата України ; Спілка аудиторів України ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Іван Ісакович Пилипенко (заг.ред.). — К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2005. — 172с.
7. Білуха Микола Тимофійович, Микитенко Тетяна Владиславівна. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. — К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. — 888с.
8. Бутинець Франц Францович, Малюга Наталія Михайлівна, Петренко Наталія Іванівна. Аудит: Стан і тенденції розвитку в Україні та світі / Житомирський держ. технологічний ун-т / Франц Францович Бутинець (ред.). — Житомир : ЖДТУ, 2004. — 563с. :
9. . Гончарук Яків Андрійович, Рудницький Василь Степанович. Аудит: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. — 2.вид., перероб. та доп. — Л.: Оріяна-Нова, 2004. — 291с.
10. Гуцайлюк З. В., Мех Я. В., Щирба М. Т. Аудит: Теорія, методика, збірник завдань: Навч. посіб.. — Т. : Економічна думка, 2002. — 189с.
11. Давидов Григорій Миколайович. Аудит: теорія і практика. — Кіровоград : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2006. — 323с.
12. Давидов Григорій Миколайович. Аудит: Підручник. — К. : Знання, 2004. — 512с.

13. Дерій Василь Антонович, Кізима Андрій Ярославович. Аудит: Курс лекцій. — Т. : Джура, 2002. — 86с.

14. Загородній Анатолій Григорович, Єлісєєв Андрій Валентинович, Корягін Максим Вікторович, Блотнер Володимир Григорович, Будзан Наталія Василівна. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник для студ. напряму підготовки 0501 "Економіка та підприємництво" / Національний ун-т "Львівська політехніка"; Інститут підприємництва та перспективних технологій при Національному ун-ті "Львівська політехніка". — Львів : Львівська політехніка, 2003. — 364с.

15. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти. — К.: «Каравелла»; Львів: «Новий світ-2000», 2002. — 504 с.

16. Майданевич П. Н., Каюм Абдул, Федосєєв С. К., Майданевич Ю.П., Олейник О.А. Аудит: Учеб. пособие для студ. вузов / А.Ю. Рудченко (ред.). — Донецк : ООО "Юго-Восток, ЛТД", 2005. — 394с.

17. Понікаров Валерій Дмитрович, Серікова Тетяна Миколаївна. Аудит: Навч. посіб. / Харківський національний економічний ун-т. — Х. : ВД "Інжек", 2006. — 224с.

18. Рудницький Василь Степанович, Лазаришина Інна Дмитрівна, Шеремета Ганна Миколаївна, Хомедюк Віталій Олександрович. Внутрішній аудит / Український держ. ун-т водного господарства та природокористування. — Рівне : УДУВГП, 2003. — 164с.

19. Савченко Володимир Якович, Зотов Володимир Олександрович, Кириленко Сергій Анатолійович, Петрик Олена Анатоліївна, Чумакова Ірина Юрївна. Аудит: Навч.- метод. посіб. для самост. вивчення дисципліни / Київський національний економічний ун-т — К. : КНЕУ, 2003. — 267с.

20. Усач Богдан Федорович. Аудит: Навч. посібник. — 3.вид., перероб. і доп. — К. : Знання, 2004. — 232с.

Навчальне видання

Гордієнко Наталія Іванівна
Харламова Олена Вікторівна
Карпенко Микола Юр'євич

АУДИТ, МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ
(Частина 1)

Редактор М.З. Аляб'єв

Коректор З.І. Зайцева

План 2006, поз. 191

Підп. до друку 2.11.2006	Формат 60x81 1/16
Папір офісний	Друк на різнографі
Умов.-друк. арк. 9,5	Обл.-вид.арк. 9,9
Тираж 300 прим.	Замовл. № _____

61002, Харків, ХНАМГ, вул. Революції, 12

Сектор оперативної поліграфії ІОЦ ХНАМГ
61002, вул. Революції, 12